

Università degli Studi di Napoli
Federico II



Dipartimento di Giurisprudenza

Dottorato di ricerca in
Istituzioni e politiche ambientali, finanziarie,
previdenziali e tributarie
- XXVIII° ciclo -

Tesi di Dottorato

**La disciplina delle società di comodo:
una normativa in costante evoluzione**

Tutor
Ch.ma Prof.ssa
Maria Pia Nastri

Coordinatore
Ch.mo Prof.
Fabrizio Amatucci

Dottorando
Stefano Bani

*A Rossella, a mia madre ed alla mia famiglia,
a coloro che sono presenti
e a quelli che continuano a vivere nella mia mente.*

INDICE

INTRODUZIONE.....	1
-------------------	---

Capitolo primo

I PRINCIPI COSTITUZIONALI IN MATERIA TRIBUTARIA 4

1. L'origine del principio di eguaglianza	4
2. L'art. 3 comma 2° e il principio di capacità contributiva	7
2.1. L'art. 53 della Costituzione	7
2.2. L'art. 3 comma 2° e il concetto di progressività del tributo.	10
2.3. Il principio di capacità contributiva come limite alla tassazione.	13
2.4. Il legame tra l'art. 53 e il 3 co. 2° Cost.....	14
3. I principi Costituzionali in materia di iniziativa economica privata e diritto di proprietà: la doverosità costituzionale di una disciplina differenziata	18
4. Il diritto internazionale ed europeo e i principi costituzionali in materia di proprietà: la proprietà come diritto fondamentale dell'uomo?.....	22

Capitolo secondo

LA DISCIPLINA CIVILISTICA DELLE SOCIETÀ DI MERO GODIMENTO .33

1. Una breve premessa.....	33
2. La nozione e natura della società	34
3. Distinzione tra società e comunione.....	40
4. La nozione di comunione	41
5. Art. 2248 c.c. e società di comodo	46
6. L'istituto giuridico della simulazione è applicabile alle società di comodo?.....	48

7.	La società di comodo come strumento abusivo della persona giuridica.....	54
7.1.	Il concetto di abuso di diritto nel diritto tributario ...	58

Capitolo terzo

PROFILI FISCALI DELLE SOCIETÀ DI MERO GODIMENTO 67

1.	Evoluzione normativa della disciplina tributaria delle società di comodo.....	69
2.	Ambito soggettivo di applicazione delle disciplina	75
3.	Cause di esclusione automatica.....	79
4.	Test di operatività	80
4.1.	Beni indicati nell'art. 85 TUIR e beni assimilati.....	84
4.2.	I beni immobili e assimilati	87
4.3.	Immobili siti in comuni con meno di 1000 abitanti .	92
4.4.	Le 'altre' immobilizzazioni	93
5.	Il valore dei beni e delle immobilizzazioni	94
5.1.	Le operazioni straordinarie.....	103
6.	Calcolo del reddito minino	105
7.	La disciplina delle perdite pregresse	107

Capitolo quarto

L'INTERPELLO DISAPPLICATIVO DEL TEST DI OPERATIVITÀ 110

1.	L'evoluzione della disciplina	110
2.	L'interpello disapplicativo <i>ex art. 37 bis</i> D.P.R. 600/1973..	114
2.1.	La tesi dell'amministrazione finanziaria: l'obbligatorietà dell'interpello	116
2.2.	La critica della dottrina.....	118
2.3.	La posizione della giurisprudenza	122
3.	La procedura di interpello	125
3.1.	I modi e i tempi di presentazione dell'istanza.....	125
3.2.	L'istruttoria	129
3.3.	La risposta dell'amministrazione.....	131

4. L'impugnazione del diniego dell'istanza di disapplicazione 132

CONCLUSIONI..... 139

BIBLIOGRAFIA..... 144

INTRODUZIONE

L'idea di elaborare uno scritto su questo argomento si è imposta alla mia mente in una mattina di fine novembre, mentre svolgevo il tirocinio propedeutico all'assunzione presso l'ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate di Modena. Il nostro capo *team* dei rimborsi iva, quella mattina, ci disse di approfondire il tema delle società non operative e noi, con solerzia emiliana, studiammo l'argomento; da questo primo esame della materia nacque l'idea di analizzare la connessione esistente tra la disciplina civilistica delle società di comodo e le norme tributarie che disciplinano queste società, soprattutto attraverso l'applicazione del test di operatività. Una trattazione, dunque, bifasica dovuta alla possibilità di prospettare, *de iure condendo*, un 'cambio di passo' in detta materia dovuto alla necessità di vagliare anche le norme civilistiche e tentare un coordinamento con la complessa e mutevole normativa tributaria.

La premessa teorica alla suddetta analisi sta, necessariamente, nei principi costituzionali che governano la materia, non soltanto perché indubitabilmente corretto dal punto di vista metodologico, ma soprattutto perché i nodi irrisolti relativi alle società di comodo possono essere meglio compresi attraverso i principi costituzionali. Infatti, si è cercato di affrontare tale argomento non partendo dalla prassi commerciale della *lex mercatoria*, ma dalla Costituzione, proprio per cercare di dare alle problematiche ad esso connesse una lettura teleologicamente orientata verso una prospettiva costituzionale.

L'obiettivo del primo capitolo è la ricerca di principi che fondino la doverosità costituzionale di una disciplina differenziata delle società di mero godimento: attraverso l'analisi delle norme costituzionali è possibile individuare un ideale *fil rouge* tra la disciplina legislativa delle società di mero godimento ed una determinata interpretazione dei principi costituzionali. Ciò nasce dalla volontà di ribadire, da un lato, che la concreta attuazione della disciplina positiva contenuta nella Carta fondamentale è ben lungi dall'essere esaurita; dall'altro, che la Carta stessa impone al legislatore ordinario di rispettare determinate opzioni di politica economica che, a Costituzione invariata, non sono modificabili perché rappresentano la volontà dell'assemblea Costituente di proteggere il lavoro in tutte le sue forme e di far prevalere il lavoro stesso sulla rendita.

Nel secondo capitolo si è cercato di esporre la disciplina civilistica in materia di società di comodo e le varie teorie prospettate dalla dottrina e dalla giurisprudenza per 'sanzionare' il fenomeno delle società senza impresa, analizzando altresì il concetto di 'abuso della persona giuridica'. Detto tema si connette alla disciplina tributaria sull'abuso di diritto, argomento di recente revisione legislativa, infatti, potrebbe rappresentare un 'ponte' tra la disciplina civilistica e quella tributaria.

Nei capitoli successivi è stata descritta la disciplina prettamente tributaria delle società di comodo (ovvero le società non operative) tentando di evidenziare i punti critici della disciplina.

Nella specifico è stata condivisa l'idea di una parte della dottrina che vede nella disciplina differenziata delle società di comodo una finalità essenzialmente extrafiscale: si ritiene che essa sia costituzionalmente doverosa, in virtù dei principi costituzionali che regolano i rapporti tributari, dai quali si deduce la volontà del legislatore costituente di

‘colpire’, fiscalmente, la rendita. Orbene, da qui nasce la necessità di differenziare le società che ‘lavorano’ dalle società che sono solo uno strumento di rendita fondiaria o finanziaria.

Nei capitoli centrali del testo si cercherà di prospettare le criticità della normativa tributaria del test di operatività perché essa potrebbe apparire mirata soprattutto alla produzione di gettito fiscale e non alla concreta individuazione di condotte evasive ed elusive, in quanto la suddetta disciplina appare incentrata su criteri esclusivamente matematici: infatti il mancato superamento del test di operatività mette in moto un complesso meccanismo volto al calcolo di un reddito minimo presunto dell’ente non operativo e tale valore a volte può apparire, a volte, come un ‘abito tagliato male’ ovvero un valore che non trova una corrispondenza nella realtà contabile della società.

Nell’ultimo capitolo ci si è soffermati sulla disciplina procedimentale e processuale dell’interpello cercando di indicare i presupposti della disciplina e la sua evoluzione nel tempo, indicando anche le recentissime novità normative sul tema.

I PRINCIPI COSTITUZIONALI IN MATERIA TRIBUTARIA

1. L'origine del principio di eguaglianza

L'art. 3 della Costituzione disciplina il principio di uguaglianza ed è, sicuramente, il punto di partenza necessario per un'indagine che voglia analizzare i principi fondamentali del diritto tributario.

Le affermazioni contenute in tale articolo possono ormai sembrare quasi scontate, ma sono, come ben noto, il frutto di un travaglio secolare al quale è necessario accennare tramite un breve *excursus* storico.

L'art. 6 della Dichiarazione Francese dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789 sanciva: «La legge deve essere eguale per tutti [...] Tutti i cittadini essendo uguale davanti ad essa»¹.

Il ripudio dell'assolutismo si incarna, quindi, nel riconoscimento dell'eguaglianza di tutti i cittadini innanzi alla legge tramite il rifiuto definitivo della società feudale (o di quel che ne era rimasto) ove vi era una rigida divisione per classi sociali chiuse.

Il principio di eguaglianza, anche tributaria, si affermerà nell'Europa del XIX secolo, dando vita a quello che viene definito dagli storici

¹ Nella sala della Pallacorda i rappresentanti del terzo Stato elaborarono un nuovo modello di società, nella quale gli uomini fossero (almeno formalmente) tutti eguali.

come Stato liberale: ovvero un ordinamento giuridico basato sul riconoscimento e la tutela dei diritti di libertà dei cittadini.

Questa forma di stato trova la propria origine nelle Costituzioni che i sovrani del tempo elargirono, spesso sotto la spinta di moti rivoluzionari, a favore dei cittadini (cd. costituzioni ottriate), riconoscendosi non più sovrani per diritto divino ma anche per “volontà del popolo” e affermando l’uguaglianza di tutti gli uomini innanzi alla legge.

Nel 1848 anche il regno di Sardegna ebbe la propria Costituzione: lo statuto Albertino (dal re Carlo Alberto I che lo concesse). La *grundnorm* sabauda, che nel 1861 fu estesa a tutto il neonato regno d’Italia, collocava il principio di eguaglianza nella parte rubricata “Dei diritti e dei doveri dei cittadini” (artt. 24-32) all’art. 24 secondo il quale: «Tutti i regnicoli, qualunque sia il loro titolo o grado sono eguali dinanzi alla legge. Tutti godono egualmente i diritti civili e politici e sono ammessibili alle cariche civili e militari, salvo le eccezioni determinate dalle leggi». Il principio di eguaglianza era qui inteso in un’accezione meramente formale: eguaglianza di fronte alla legge per cui i “sudditi” non potevano essere soggetti a discipline differenti da parte del legislatore².

L’art. 25, invece, si occupava direttamente dell’uguaglianza nell’imposizione tributaria prevedendo che: “Essi (i regnicoli n.d.a.) contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi ai carichi dello Stato”.

La norma, nello stabilire quale criterio di ripartizione dei tributi quello della proporzionalità venne intesa come diretta a inoculare

² G. De Ruggiero, *Storia del liberalismo europeo*, Bari, 1925, passim.

nell'ordinamento statale il principio di uguaglianza tra i cittadini nel concorso alle spese statali, superando il principio della contribuzione separata per caste propria dell'*ancient régime*.

Il testo invece escludeva qualsiasi riferimento al concetto di progressività del tributo che, comunque, non era prevista da nessuna Costituzione dell'epoca³.

In quegli anni Alexis de Tocqueville, nella sua opera più famosa, *La democrazia in America*, scriveva: «La stessa imposta, che un contribuente ricco sopporta facilmente, finirà per ridurre alla miseria uno povero» e, «dopo aver pagato lo Stato, il povero conserva delle risorse e il ricco il superfluo»⁴. Si tratta di una rappresentazione l'Autore dà dell'imposizione tributaria basata su un principio di eguaglianza tributaria e forse, sebbene *in nuce*, anche di progressività: un'elaborazione che sembra essere più avanzata delle classiche affermazioni sull'eguaglianza contenute nelle costituzioni ottocentesche.

Il riferimento all'art. 3 comma 1° della Costituzione è rilevante nell'approccio alla materia delle società di comodo per le considerazioni indicate nell'introduzione: ovvero la complessa disciplina tributaria⁵ che differenzia le società non operative dalle altre

³ Solo all'assemblea nazionale francese nel 1848 venne fatta una proposta per introdurre un'imposta progressiva da Proudhon ma questa venne respinta perché considerata un attacco al diritto di proprietà che in quel tempo veniva ritenuto un diritto assoluto ed intangibile. L'eguaglianza nelle prestazioni tributarie è stretta derivazione del principio di eguaglianza e serviva, dunque, non pareggiare le fortune di tutti, ma ad ottenere che la tassazione fosse eguale a condizioni eguali di capacità e mezzi, qualunque fosse la nobiltà, la classe, la professione, la potenza, la dignità di ciascuno. Se non si volevano creare privilegi, l'imposta proporzionale era la più adatta, mentre l'imposta progressiva, mirando a togliere o abbassare la ricchezza dei più agiati, impedendo così l'accrescimento del capitale, sarebbe stata ingiusta e contraria ad una efficiente economia della cittadinanza e allo Statuto, che esplicitamente garantiva la proprietà e ne vietava la confisca. V. P. Boria, *L'antisovrano*, Torino, 2004, 42-43.

⁴ A. de Tocqueville, *La democrazia in America*, Torino, 2007, 15.

⁵ V. Cap III

conduce all'applicazione di un trattamento fiscale deteriore per gli enti non operativi. Questo assunto è da analizzare alla luce del principio di eguaglianza formale che, astrattamente si porrebbe in contrasto con la suddetta disciplina tributaria perché a situazioni uguali dovrebbe corrispondere un eguale trattamento fiscale.

Nei prossimi paragrafi, però, si cercherà di indicare che la doverosità di una disciplina differenziata nasce proprio dalla intrinseca diversità tra una società che esercita concretamente un'attività d'impresa e una società che invece è solo un strumento per ottenere un vantaggio fiscale.

2. L'art. 3 comma 2° e il principio di capacità contributiva

2.1. L'art. 53 della Costituzione

Durante i lavori dell'Assemblea costituente emerse la consapevolezza che i criteri di riparto dei carichi fiscali dovessero essere formulati in maniera più incisiva rispetto allo Statuto Albertino⁶, ove era semplicemente sancito un generale dovere di contribuzione. Infatti si può leggere che: «Il riferimento alla capacità contributiva ha prevalentemente un valore di orientamento della futura azione

⁶ Perché alla fine del XIX secolo nuove idee si affacciano sulla scena europea: l'irrompere sulla scena politica dell'ideale socialista, insieme con l'introduzione del suffragio universale porterà, ai primi del '900, alla nascita dei primi partiti di massa, e alle prime rivendicazioni per il miglioramento delle condizioni dei lavoratori. Nel nostro paese le legittime aspirazioni delle classi svantaggiate furono troncate quasi sul nascere dalla dittatura fascista e dalla terribile tragedia della seconda guerra mondiale.

legislativa e dal punto di vista giuridico pone un solo limite a quella azione: che a situazioni uguali corrispondano tributi uguali»⁷.

Queste premesse portarono all'elaborazione dell'attuale art. 53 che recita: «Tutti sono tenuti a concorrere alla spesa pubblica in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività».

Da questa disposizione si evince sia l'esigenza di tutelare "l'interesse fiscale", inteso come interesse dello Stato ad ottenere le entrate che necessitano al suo funzionamento, sia l'obbligo che l'imposizione fiscale sia corrispondente alla capacità contributiva di ciascuno.

Il concetto di capacità contributiva, che è uno dei cardini del nostro sistema tributario⁸, è stato elaborato dalla scienza economica classica e trova il proprio fondamento nelle cd. teorie del sacrificio, secondo le quali il tributo deve essere posto a carico dei cittadini in base alla loro ricchezza⁹.

Il significato della norma Costituzionale è tutt'altro che pacifico, tant'è che dal 1948 ad oggi numerose e disparate sono state le interpretazioni che ad essa sono state date: alcuni autori hanno teso a svalutare la portata del principio ed altri, invece, l'hanno interpretata come un vincolo per il legislatore nell'attuazione delle riforme economiche e sociali imposte dalla Costituzione.

⁷ *Rapporto della commissione economica*, V Finanza, I, Roma, 1946, 13.

⁸ E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, 95 e ss.; G. Gaffuri, *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, 2006, 33 ss.; F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Torino 2006; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003; F. Amatucci, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013.

⁹ Queste teorie si contrappongono alla teorie del beneficio, laddove si prevede che il carico fiscale vada ripartito nei confronti di coloro che usufruiscono dei servizi pubblici che sono finanziati attraverso i tributi. Per un più approfondito esame, v. P. Bosi, *Lezioni di scienza delle finanze*, Bologna, 2012, *passim*. Secondo A. Amatucci, invece, l'elaborazione del principio di capacità contributiva risalirebbe addirittura alla filosofia scolastica. In proposito, v. *Le fondamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di San Tommaso d'Aquino*, in *Diritto e Pratica tributaria*, n. 3/2013, 477.

È stato detto che l'art. 53 sembra essere un norma «bisemantica, destinata cioè ad indicare un interesse della comunità alla configurazione efficace ed efficiente del sistema tributario, ai fini dell'ottimizzazione del gettito fiscale, ed un interesse garantistico in funzione tutelatoria della sfera individuale¹⁰».

Il principio di capacità contributiva vincola il legislatore ad introdurre tributi a carico di soggetti che esprimono una capacità economica: in altre parole, la base imponibile del tributo deve trovare il proprio fondamento in un'espressione di ricchezza.

Questa definizione, diciamo manualistica, sembra essere piana e priva di insidie ma in realtà il concetto di capacità contributiva è uno dei più controversi del diritto tributario, perché esso si presenta come una “scatola vuota” riempibile di un contenuto sempre diverso a seconda della visione economica, sociale e costituzionale dell'ermeneuta.

La tesi più risalente legava la tassazione al godimento dei servizi pubblici secondo il principio, elaborato dalla scienza delle finanze, “del beneficio”; in base a tale ricostruzione i carichi fiscali devono essere ripartiti in virtù del godimento dei benefici dell'azione pubblica e non solo e non tanto in base alla capacità di ricchezza di ciascuno¹¹.

Questa tesi, elaborata prima della entrata in vigore della Costituzione, continuò ad essere prevalente fino agli anni '60 quando cominciarono ad affermarsi altre interpretazioni, basate su una lettura sistematica del dettato costituzionale attraverso la connessione tra l'art 53 e l'art. 3 comma 2° espressione del principio di uguaglianza di fatto.

¹⁰ A. Fantozzi, *op. cit.*, 93. Si veda anche K. Tipke, *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, Atti della seconda sessione del seminario di etica e democrazia fiscale, Institut International “J. Maritain”, in allegato a “Il Fisco”, n. 8 del 22 febbraio 1999.

¹¹ F. Maffezzoni, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1971, 78 ss.

2.2. L'art. 3 comma 2° e il concetto di progressività del tributo.

L'art. 3, co. 2° Cost. recita: «È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del paese».

Questa disposizione, che non trova riscontro alcuno nelle Costituzioni liberali ottocentesche, ha una portata potenzialmente dirompente, dal momento che, innanzitutto, caratterizza la forma dello Stato: si può parlare di 'Stato sociale di diritto' perché lo Stato si impegna, anche attraverso la leva fiscale, a ridurre le disuguaglianze sociali ed economiche. La *ratio* ispiratrice della norma, come emerge anche dai lavori dell'Assemblea costituente, sta nel concepire la Costituzione come un «atto rivoluzionario»¹², sebbene pacifico.

L'analisi dei lavori dell'Assemblea Costituente dimostra come il primo comma dell'art. 3 Cost. fu approvato senza obiezioni, a differenza di quanto accadde per il secondo comma, che suscitò non poche diatribe¹³.

¹² P. Togliatti, in A.C., Comm. Cost., riunione del 28 novembre 1946, in La Costituzione, cit., vol. VI, p. 72: «la nostra è la costituzione non di una rivoluzione già fatta, ma di una rivoluzione pacifica e legale da fare in vent'anni, era opportuno che comprendesse anche norme le quali, pur non consacrando diritti immediatamente attuabili, costituissero una specie di orientamento -e quindi sotto questo punto di vista avessero anche un carattere di impegno giuridico e politico-per il futuro legislatore»

¹³ Lelio Basso (PSI), relatore incaricato dalla predisposizione degli artt. 2 e 3 Cost., sottolineava che la proclamazione della sola eguaglianza formale, già prevista nel vecchio Statuto, non era sufficiente, infatti affermò:« non basta l'eguaglianza puramente formale, come quella caratteristica della vecchia legislazione per dire che si sta costruendo uno stato democratico [...] l'essenza dello stato democratico [sta] nella misura maggiore o minore a questo concreto principio sociale». Anche Amintore Fanfani (DC), in Assemblea, affermò che non era sufficiente un'azione volta a ripristinare le libertà civili e politiche che la dittatura fascista aveva cassato, ma riteneva necessaria anche un'azione positiva; infatti diceva: «[Tuttavia] partiamo dalla constatazione della realtà,

Sulla base di queste motivazioni, e per rimarcare la differenza tra l'eguaglianza formale e quella sostanziale, fu dunque inserita la locuzione «di fatto» nell'art. 3, co. 2, rimossa in un primo momento dal Comitato di redazione e infine reinserita in sede di approvazione definitiva.

Sicuramente i membri dell'assemblea Costituente vollero indicare già nei primissimi articoli della Costituzione che la rimozione delle disuguaglianze sociali è fondamentale per la nascita e la crescita di uno stato autenticamente democratico. Non tutti furono però d'accordo con l'introduzione di un precetto del genere nella Carta Costituzionale: se per alcuni come gli esponenti del partito liberale (Lucifero)¹⁴, il dissenso era dovuto a motivazioni ideologiche, per Piero Calamandrei invece le istanze di giustizia sociale erano sì assolutamente imprescindibili per la futura vita democratica dello stato, ma avrebbero dovuto, per ragioni di logica giuridica, essere inserite in un preambolo che specificasse meglio il contenuto del principio di uguaglianza all'interno della parte della Costituzione dedicata a diritti¹⁵. Alla fine l'esito della votazione fu favorevole alla proposta dei relatori e ne derivò il testo attuale.

Le implicazioni che il principio di eguaglianza sostanziale ha in diritto tributario sono evidenti: la riduzione delle disuguaglianze può essere

perché mentre con la rivoluzione dell'89 (1789, n.d.a) è stata affermata l'eguaglianza giuridica dei cittadini membri di uno stesso Stato, lo studio della vita sociale in quest'ultimo secolo ci dimostra che questa semplice dichiarazione non è stata sufficiente a realizzare tale eguaglianza, e fa parte della nostra dottrina sociale una serie di rilievi e di constatazioni circa gli ostacoli che hanno impedito di fatto la realizzazione dei principi proclamati nell'89».

¹⁴ «con la proposta formulazione può sorgere il dubbio che si venga a dare alla Stato dei poteri illimitati». I Sottocommissione, seduta dell'11 settembre 1946, A.C., VI, 341.

¹⁵ «questi desideri a cui tutti possono partecipare e che hanno un carattere sentimentale, ma non un carattere giuridico [...], nel preambolo della Costituzione, e che le vere norme giuridiche fossero limitate a quei diritti che sono diritti nel senso tecnico e perfetto della parola» A.C., Comm. Cost., riunione del 25 ottobre 1946, in *La Costituzione*, cit., vol. VI, 46.

realizzata nella maniera più efficace proprio attraverso la leva fiscale e finanziaria (ad esempio, riconoscendo un credito d'imposta anche negativa), incidendo nella tassazione dei redditi elevati e della proprietà fondiaria-

A giudizio di chi scrive è necessario leggere questa norma non come una monade, ma in connessione con gli altri principi Costituzionali e con l'art. 53 che si occupa della ripartizione dei tributi tra i cittadini e del principio di progressività.

Infatti l'art. 3 comma 2° letto in combinato disposto con l'art. 53 comma 2°, induce a ritenere che il concetto di progressività dell'imposta possa essere riempito di significato solo se posto in stretta connessione con il principio di uguaglianza, in un'ottica redistributiva delle risorse del paese, in modo tale da ritenere che il principio di uguaglianza sostanziale sia il presupposto logico-sistematico e il contenuto più pregnante del principio di progressività¹⁶. D'altro canto, «la correlazione rilevata tra capacità contributiva e realizzazione dell'eguaglianza effettiva di trattamento consente di affermare che l'indagine deve essere condotta andando ben oltre il testo delle norme che prevedono imposizioni o esenzioni [...] con l'ulteriore conseguenza che una norma impositiva può essere illegittima non solo per violazione del principio di capacità contributiva ma anche dell'eguaglianza effettiva»¹⁷.

¹⁶ F. Gallo, *Uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012, 21-27.

¹⁷ A. Abbamonte, *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975, 319.

2.3. Il principio di capacità contributiva come limite alla tassazione.

Alcuni autori¹⁸ hanno invece sostenuto che il legame sinallagmatico tra le due norme *de quo* serve essenzialmente per sancire un limite alla tassazione e alla progressività dell'imposta perché all' "interesse fiscale" del legislatore non sarebbe consentito violare oltremodo l'interesse individuale del singolo a godere del frutto della propria attività lavorativa e, più in generale, della propria iniziativa economica. La tassazione quindi, in codesta visione, non può essere tale da "confiscare" il reddito del contribuente oltre una certa misura. La progressività dell'imposta non potrebbe superare una certa percentuale della base imponibile, perché il superamento di detto limite produrrebbe un'imposta giudicata, appunto, confiscatoria e che violerebbe i diritti di iniziativa economica privata e di proprietà, intesi come diritti fondamentali dell'uomo, tutelati ai sensi degli artt. 2 e 41 della Costituzione, nonché dalla Convenzione dei diritti dell'uomo e del cittadino. Sulla base di tale ricostruzione parlare di progressività dell'imposizione, significherebbe accettare che il peso tributario sull'euro marginale di ricchezza possa e debba essere maggiore di quello che grava sull'ultimo euro precedente, ma non che il tributo possa essere interamente ablativo di quel medesimo euro marginale e di quelli precedenti.

Tale ragionamento parte dall'assunto che la progressività concorre coi diritti individuali di proprietà e quindi la forbice tra ricchezza e

¹⁸ G. Falsitta, "Il doppio concetto di capacità contributiva", in *Riv. dir. trib.*, 2004, 890 ss.; G. Falsitta, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.; P. Russo, *Lezioni di diritto tributario*, Milano, 1992, I, 65.

povertà non può essere azzerata dall'applicazione di un'imposizione fortemente progressiva¹⁹.

Questa impostazione teorica pone dunque l'accento sull'uguaglianza formale trascurando la disposizione fondamentale contenuta al secondo comma dell'art. 3 co. 2° Cost.

2.4. Il legame tra l'art. 53 e il 3 co. 2° Cost.

Parte della dottrina²⁰ più attenta ai diritti sociali ritiene che il principio di uguaglianza sostanziale lungi dall'essere un'*empty box*, debba essere considerata quale norma fondamentale dello statuto costituzionale del diritto tributario.

Leggendo i lavori preparatori della Costituzione sembra chiara la volontà dei padri costituenti di creare uno stato sociale di diritto sul modello del coevo *service State*²¹, ripudiando la concezione liberale della finanza "neutrale" e aprendo al modello della finanza "funzionale", ove i tributi sono destinati alla rimozione degli ostacoli economici che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei singoli, impediscono il pieno sviluppo della persona umana, secondo «la tavola dei valori»²² espressa nell'art. 3 che, per il tramite delle leggi di spesa o di norme impositive di favore (di agevolazione o di

¹⁹ G. Falsitta, *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L.Perrone- C Berliri, Napoli, 2006, 105 ss.;

²⁰ F. Bastioni Ferrara, *art. 53*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di Branca, Bologna, 1994; A. Fedele, *Diritto tributario (principi)* in *Annali dell'enciclopedia del diritto*, II, Milano, 2009.

²¹ F. Caffè, *Un'esperienza di apprendistato con il servire*, in *Donato Minichella testimonianze e studi raccolti sulla Banca d'Italia*, Roma-Bari, 1986. Caffè scriveva nel 1947-1948 alcune sue corrispondenze dall'Inghilterra dove era in corso l'esperimento del governo laburista: "I passi compiuti in Gran Bretagna, a partire dal 1945, per la realizzazione di un *social service State*, costituiscono infatti un significativo completamento della struttura democratica che, per essere effettivamente tale, deve ad un tempo aver contenuto politico formale, e contenuto economico sostanziale".

²² F. Gallo, *Uguaglianza*, *op.cit.*, 19.

esenzione), impone alla politica fiscale e di bilancio il conseguimento di ampie finalità redistributive.

L'uguaglianza sostanziale diventa dunque allo stesso tempo premessa e conseguenza logica dell'applicazione del principio di capacità contributiva così come già delineato: proprio per perseguire intenti di eguaglianza sostanziale, infatti, è necessario per lo Stato prelevare ricchezze da destinare a tale scopo, ma il prelievo stesso è funzionale alla redistribuzione delle risorse che è a sua volta presupposto dell'eguaglianza sostanziale.

È necessario infatti insistere sul rapporto tra il principio di uguaglianza formale e progressività dell'imposta, per chiarire come il guscio vuoto della progressività possa essere riempito con il principio di uguaglianza sostanziale in un'ottica redistributiva: a tal fine è possibile ritenere che la finalità redistributiva sia l'unica finalità costituzionalmente doverosa dell'imposta. Il principio di uguaglianza è, in tale ottica, il presupposto della progressività e giammai il suo limite; nessun limite alla progressività del tributo è costituzionalmente necessaria.

Questo ragionamento conduce a due conseguenze: la prima è la finalità della norma impositiva, che dovrebbe essere essenzialmente 'extrafiscale', ovvero, il fine 'fiscale, in sintesi la produzione del gettito, dovrebbe essere assolutamente 'asservito' alle esigenze redistributive indicate nella Costituzione e non alla mera conservazione dell'apparato statale.

La seconda conseguenza è data dalla presenza di un limite costituzionale alla tassazione solo, per così dire, 'verso il basso' mentre non sembra risultare costituzionalmente doveroso per il

legislatore introdurre un limite massimo ai tributi ed alla loro progressività.

Calando tale ragionamento nella materia oggetto del presente elaborato è possibile affermare che: da un lato la tassazione supplementare delle società di mero godimento appare costituzionalmente doverosa proprio in virtù delle di quanto detto in precedenza, ma dall'altro proprio perché l'art. 53 Cost. richiede che la capacità contributiva sia effettiva, sarebbe necessario superare il criterio del test di operatività che potrebbe incidere anche in situazioni nelle quali concretamente non c'è la capacità contributiva minima richiesta dalla norma.

Una siffatta interpretazione potrebbe condurre ad elaborare un sistema di tassazione che per essere in linea con i principi accennati dovrebbe portare all'introduzione di tributi progressivi non solo per i redditi delle persone fisiche, ma anche per i redditi delle 'finte' società.

La tassazione progressiva dei redditi delle persone giuridiche, sebbene molto controversa, potrebbe essere ipotizzata per quelle società che vengono definite dal codice civile come: "società di mero godimento", ovvero che, di fatto, non svolgono un'attività economica organizzata a patto che, però, vi fosse una disciplina in grado di effettuare una effettiva distinzione tra le società che svolgono attività economica e i meri 'schermi' societari. Il concetto 'tributario' di società di comodo che, come si vedrà, è ancora diverso da quello civilistico, conduce ad una distinzione che, però, è oggetto di critiche perché basata, come già affermato, su criteri matematici e probabilistici e non su una seria indagine sul singolo ente.

Quindi ove si ipotizzasse, *de iure condendo*, una modifica della disciplina tributaria su questo tema che sia coerente con una

valutazione singolare dell'ente *border line*, allora per gli enti concretamente non operativi potrebbe essere prevista una tassazione progressiva del reddito.

Inoltre l'art. 53 è stato anche utilizzato dalla giurisprudenza a partire dal 2008 come una 'clausola generale antielusiva' in virtù della quale venivano disconosciuti vantaggi fiscali di determinate operazioni elusive poste in essere dai contribuenti²³. Quindi la stessa giurisprudenza²⁴ ha affermato che l'art. 53 Cost. è il fondamento dell'imposizione ma anche delle norme che prevedono vantaggi fiscali ed è in virtù dei principi di capacità contributiva e di progressività in esso contenuti è possibile desumere direttamente l'illegittimità (e l'illiceità) di determinate operazioni, le quali sono poste in essere aggirando le norme tributarie per poter ottenere un risparmio di imposta illecito.

In definitiva quindi il divieto di stipulare contratti di società solo per godere di una rendita nasce direttamente dall'art. 53 che si pone come fonte diretta di obblighi per i contribuenti.

Ragionando su tale tema si può ipotizzare che lo stesso ragionamento fatto dalla giurisprudenza con l'art 53 potrebbe essere calzante anche per l'art 3 comma 2°, che letto in combinato disposto con il 53, potrebbe essere fonte diretta di obblighi per il legislatore ai fini della redistribuzione delle risorse per la realizzazione dell'uguaglianza di fatto.

Il principio dell'eguaglianza di fatto è, ovviamente, in strettissima connessione con i principi Costituzionali in tema di iniziativa economica e proprietà contenuti agli articoli 41 e 42 della

²³ V. *infra* Cap II 7.1

²⁴ A partire dalle sentenze Cass. n. 30055 e 30056/2008 in *banca dati Suite*, IPSOA.

Costituzione, perché le limitazioni imposte sono il corollario necessario per livellare le diseguaglianze relative al reddito e al patrimonio al fine di assicurare l'eguale partecipazione di tutti i lavoratori alla vita politica, economica e sociale del paese e in tal senso sarebbe in linea con il dettato costituzionale la tassazione progressiva della rendita.

3. I principi Costituzionali in materia di iniziativa economica privata e diritto di proprietà: la doverosità costituzionale di una disciplina differenziata

L'art. 4 della Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino (1789) sancisce la sacralità del diritto di proprietà, ribadita poi, come già si è detto (*supra*, § 1) dalle Costituzioni ottriate dell'800.

A partire dalla Costituzione di Weimar (1919) tale concezione scompare dalle Carte fondamentali europee dove, accanto all'enunciazione del diritto di proprietà si affianca quello dei suoi limiti, in linea con la concezione moderna dei diritti inviolabili dell'uomo o diritti della personalità che, almeno per quanto riguarda le tradizioni nazionali, si volge principalmente verso i diritti che non hanno contenuto economico²⁵.

La Costituzione italiana dedica uno specifico capo ai "rapporti economici", ove un ruolo peculiare hanno gli artt. 41 (diritto di

²⁵ F. Galgano, *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, 2012, 5 e ss. La Carta di Weimar, che è la prima Costituzione a divenire non solo la fonte del diritto pubblico, regolatrice della forma di governo e della garanzia di libertà dei cittadini nei confronti dello stato, ma anche legge fondamentale del diritto privato, regolatrice di rapporti con norme immediatamente precettive, parla per la prima volta di "funzione sociale" del diritto di proprietà, per inaugurare un nuovo rapporto tra diritti proprietari e bisogni della collettività.

iniziativa economica) e 42 (diritto di proprietà).

Un esame, seppur rapido ed incidentale, delle suddette norme è necessario sia in un'ottica di completezza dell'indagine sui principi fondamentali del diritto tributario, sia – limitatamente all'obiettivo del presente lavoro – per comprendere come il legislatore costituente ha impostato, seppure *in nuce*, il rapporto tra impresa e tassazione.

L'art. 41 della Costituzione («Il diritto di iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà o alla dignità umana») sancisce sì la libertà d'impresa, ma al contempo prevede che la stessa sia sottoposta a dei limiti che appaiono *prima facie* abbastanza stringenti; limiti che devono considerarsi connessi al precetto dell'art. 3, co. 2°, perché la necessità di realizzare un'eguaglianza sostanziale comporta la funzionalizzazione dell'attività d'impresa a fini sociali²⁶.

S'impone, a questo punto, una riflessione intorno alle cd. società di comodo: queste, come già indicato, sono società senza impresa perché non svolgono alcuna attività economica e che, proprio a causa di questa peculiarità, quindi, pongono degli interrogativi di compatibilità costituzionale, dal momento che una società la cui sola funzione sia quella di schermo finalizzato a mitigare l'imposizione sulla rendita, non può avere di fatto alcun fine sociale e nessuna compatibilità con l'art. 41 Cost.

Si può affermare che, se è vero che l'iniziativa economica privata è libera e deve essere riconosciuto il diritto a qualsiasi soggetto a stipulare un contratto di società *ex art. 2247 c.c.*, tale diritto non deve necessariamente essere riconosciuto anche a favore di chi vuole

²⁶La finalità sociale dell'attività d'impresa (pubblica e privata) è sancita espressamente dall'ultimo comma dell'art. 41.

costituire un ente societario senza esercitare nei fatti attività d'impresa. Sulla base un'analisi ragionata dell'art. 41, non sarebbe peregrina né in contrasto con la costituzione, una norma che prevedesse la trasformazione delle società di mero godimento in altro tipo di ente²⁷.

L'art. 42 della Costituzione, invece, come già accennato, si occupa del diritto di proprietà e riconosce tale diritto non più in modo assoluto - come avveniva nelle Costituzioni liberali ottocentesche - ma come specificazione del diritto di tutti ad accedere alla proprietà, che deve avere una finalità sociale: infatti il secondo comma dell'art. 42 prevede che la legge assicuri che la proprietà abbia una funzione sociale e sia resa accessibile a tutti²⁸.

La *funzione sociale* trova il proprio fondamento nella legge e si staglia quale principio generale che governa il diritto di proprietà. Uno dei più autorevoli studiosi sul tema, Stefano Rodotà, afferma infatti che la funzionalizzazione della proprietà alla luce dell'art. 42 della Costituzione comporta che i limiti al diritto di proprietà non derivano solo da prescrizioni puntuali del legislatore ma sarebbero immanenti alla costruzione ontologica di tale diritto così come immaginato dai padri Costituenti.

In tal modo, la funzione sociale può operare in relazione a qualsiasi situazione di proprietà, indipendentemente da un esplicito richiamo legislativo. Quindi, secondo questa interpretazione, letterale, del precetto costituzionale, il legislatore statale, chiamato ad attuare il disposto costituzionale, deve prevedere tutti i meccanismi affinché

²⁷ Del resto, è indubbio che il legislatore, sebbene il legislatore non sia giunto a tale drastica soluzione, già dagli anni '40 del secolo scorso dimostra chiaro sfavore verso tale prassi, tentando di individuare dei rimedi. Il dettato dell'art. 2248 c.c. ne è un emblematico esempio.

²⁸ S. Rodotà, *Il terribile diritto- Studi sulla proprietà privata*, Bologna, 1981.

l'esercizio di poteri proprietari si svolga in modo da non confliggere con gli interessi della collettività²⁹. Una normativa volta a scoraggiare l'utilizzo di società fittizie, costituite al solo scopo di godere della rendita (spesso immobiliare), appare alla luce delle considerazioni indicate, ancora più coerente con il dettato costituzionale.

Il tema della tassazione delle società di comodo (ma anche della stessa configurabilità) è, come si è detto, intimamente legato a questa interpretazione dei principi costituzionali, perché la stessa locuzione utilizzata dal legislatore (società di comodo) riecheggia l'utilizzo improprio dello schermo societario, al fine di sfuggire alla progressività dell'imposta.

Il legislatore, a partire già dai primi anni '90, ha introdotto una disciplina specifica sulle società di mero godimento: tra le numerose disposizioni che disciplinano questo istituto (v. *infra* cap. 2) si può, in questa sede, accennare al recente d.l. 138/2011, convertito in l. 148/2011, che all'art. 2 comma 36 *quinquies* che ha previsto per le società non operative (che, cioè, non superano il test definito "di operatività") una notevole maggiorazione dell'aliquota IRES (10,5%); ciò comporta che per queste società l'aliquota IRES effettiva sarà pari al 38% del reddito prodotto. Appare piuttosto evidente come una tale disciplina tributaria possa costituire elemento di deterrenza rispetto all'utilizzo improprio del negozio societario, oltre che un segnale della illegittimità costituzionale della tassazione *flat* sulle società che sono senza impresa.

Le norme in parola, dunque, inasprendo la tassazione fin verso le più elevate aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche,

²⁹ S. Rodotà, *op. cit.*, 304.

dimostrano una rinnovata sensibilità sul tema ma anche una problematicità del tema stesso perché la disciplina introdotta non sempre può condurre ad una valutazione puntuale della realtà economica della società.

L'analisi del rapporto tra tassazione e proprietà non potrebbe essere completo, però, senza un rapido accenno alle fonti internazionali, in primo luogo al diritto europeo, che integrano le normativa nazionale sul tema.

4. Il diritto internazionale ed europeo e i principi costituzionali in materia di proprietà: la proprietà come diritto fondamentale dell'uomo?

Il diritto internazionale è fonte di norme che si rivolgono agli Stati ponendo obblighi a carico di questi ultimi. Gli Stati che, appunto, sono i soggetti del diritto internazionale, traducono quegli obblighi in norme interne rivolte ai propri cittadini.

L'ordinamento comunitario, invece, emana norme che si rivolgono, oltre che agli Stati membri, direttamente ai cittadini e che sono direttamente applicabili: i trattati istitutivi dell'UE e i regolamenti sono ritenuti capaci di far nascere diritti ed obblighi in capo ai cittadini (ad esempio, le norme che prevedono il diritto di stabilimento, la libertà di circolazione, il divieto di aiuti di Stato e tutte le norme che attribuiscono ai singoli situazioni soggettive che questi possono far valere direttamente). I regolamenti comunitari vengono, infatti, qualificati come fonti obbligatorie in tutti i loro elementi e direttamente applicabili all'interno degli Stati membri.

La struttura dell'attuale configurazione del diritto di proprietà deve tener conto, come si diceva, delle fonti comunitarie e internazionali (vecchie e nuove), nonché del ruolo svolto dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo e dalla Corte di giustizia delle Comunità europee, le cui pronunce hanno modificato progressivamente la morfologia di tale diritto in un contesto dove è complesso armonizzare la protezione, potremmo dire, 'multilivello', di cui questo diritto è divenuto tributario, «nell'ambito di quel dialogo tra Corti, cui viene demandata la più originale forma di regolamentazione dei diritti nella globale società moderna, che implica, in ultima analisi, un difficile rapporto tra ordinamenti giuridici»³⁰.

Il diritto europeo ormai regola molte materie e si pone, quindi, il problema della interazione tra l'ordinamento giuridico europeo e l'ordinamento interno; ciò può condurre ad antinomie normative ed è necessario rintracciare delle regole per la risoluzione dei contrasti.

Un primo problema da affrontare è la giustificazione costituzionale della limitazione di sovranità statale avvenuta con l'adesione dell'Italia all'ordinamento comunitario.

In una prima fase la Corte costituzionale non riconosceva la primazia del diritto comunitario e rimaneva fedele ad una tradizione, in base alla quale il legislatore ordinario incontra solo i limiti derivanti dalla costituzione.

La Costituzione, poi, aveva un approccio poco internazionalista, che non ha dato adeguata rilevanza costituzionale ai vincoli internazionali, almeno nella sua formulazione originaria e salvo eccezioni³¹.

³⁰ R. Rolli, *La proprietà come diritto dell'uomo?*, in *Contratto e Impresa*, 4-5/2011, 1014 ss.

³¹ Si tratta delle consuetudini internazionali, ovverosia le norme di diritto internazionale generalmente riconosciute di cui all'art. 10 cost, e dei patti lateranensi nella misura in cui se ne

La Consulta, fino alla fine degli anni '60, sentenziava che le norme comunitarie fossero equiparabili alle norme internazionali pattizie e che, quindi, ai fini della loro vigenza interna fosse necessario un atto normativo interno che ne recepisce il contenuto³².

Questa giurisprudenza, però, fu subito censurata dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee che, nel medesimo caso³³, affermò il primato del diritto comunitario: l'idea che il legislatore potesse disattendere queste leggi venne rimeditata, perché inevitabilmente avrebbe finito per minare la primazia e la 'nomofilachia' del diritto comunitario negli Stati membri.

Tale primazia è stata successivamente riconosciuta anche dalla Consulta, ma solo all'esito di un processo lungo e tortuoso, cui si farà brevemente cenno.

Quando la Corte Costituzionale ravvisò, nella cd. seconda fase, la superiorità dell'ordinamento comunitario rispetto alle altre organizzazioni internazionali, lo fece individuando un addentellato costituzionale nell'art. 11 Cost.: sebbene tale articolo fosse stato concepito per altri fini³⁴, è in esso che si cominciò a ravvisare un

può riconoscere la natura di accordo internazionale considerando la soggettività internazionale riconosciuta alla chiesa.

³²Un esempio emblematico di codesto filone giurisprudenziale è la sentenza n. 14 del 1964 ove la Corte decretò che il rango delle norme europee all'interno dell'ordinamento giuridico italiano è dato dalla fonte di ricezione: se il recepimento della norma europea avviene con legge ordinaria allora anche il disposto normativo comunitario avrà natura di legge ordinaria e, come tale, potrà essere derogata anche da una semplice legge ordinaria in virtù del criterio ermeneutico cronologico: «la norma [dell'art. 11 Cost.] significa che, quando ricorrano certi presupposti, è possibile stipulare trattati con cui si assumano limitazioni della sovranità ed è consentito darvi esecuzione con legge ordinaria; ma ciò non importa alcuna deviazione dalle regole vigenti in ordine alla efficacia nel diritto interno degli obblighi assunti dallo Stato nei rapporti con gli altri Stati, non avendo l'art. 11 conferito alla legge ordinaria, che rende esecutivo il trattato, un'efficacia superiore a quella propria di tale fonte di diritto».

³³ Sentenza CGEU n. 585 del 1964 in *banca dati Suite*, IPSOA.

³⁴ Come si può agevolmente evincere anche dai lavori preparatori dell'Assemblea Costituente, l'art. 11 Cost. fu concepito in origine per giustificare l'adesione dell'Italia ad organizzazioni internazionali volte a garantire la pace fra i popoli (es. ONU), e fra queste non poteva certo

fondamento della primazia del diritto europeo. Il Trattato è una legge atipica, rafforzata, nel senso che quella legge, insieme con tutte le norme che grazie ad essa vengono immesse, non può essere abrogata con semplice legge ordinaria. Da questa impostazione ne discende che violare il diritto comunitario equivale a violare indirettamente l'art. 11 e di conseguenza dar vita ad una legge incostituzionale³⁵.

Questa soluzione, che pur riconoscendo il primato del diritto comunitario, tuttavia, accentra il sindacato in capo alla Consulta, fu fortemente avversata dalla Corte di Giustizia perché, ad avviso di quest'ultima, rendeva le Corti Costituzionali nazionali padrone di dire l'ultima parola sulla conformità della legge al diritto comunitario dando luogo a possibili divergenze tra esse e impedendo un'uniforme applicazione del diritto europeo all'interno dell'Unione.

La Corte di Giustizia osservò che la primazia del diritto comunitario non poteva passare attraverso il sindacato di legittimità accentrato in capo alle Corti nazionali, ma che bisognava consentire a ciascun giudice la disapplicazione della norma interna in contrasto, eventualmente previo sollevamento della questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia³⁶: in virtù di questo 'controllo diffuso' (e non accentrato in capo alle corti costituzionali nazionali) ciascun giudice deve poter disapplicare immediatamente la norma contrastante con il diritto europeo.

La Consulta con la sentenza 170 del 1984 (Caso *Granital*) inaugura una nuova fase dei rapporti tra l'ordinamento interno e l'ordinamento europeo e, adeguandosi alla giurisprudenza europea, afferma che il

annoverarsi l'allora Comunità Economica europea (non ancora 'Unione') che perseguiva finalità di carattere squisitamente economico.

³⁵ Sentenza C. Cost. 183 del 1973 (caso *Frontini*) in *banca dati Suite*, IPSOA.

³⁶ Sentenza CGUE 106 del 1978 (Caso *Simmenthal*) in *banca dati Suite*, IPSOA.

giudice deve disapplicare la norma interna che contrasta con la disciplina europea.

Il controllo è sulla compatibilità comunitaria della norma interna e ove si riscontrasse, nel caso pratico, un contrasto tra le due disposizioni il giudice sarebbe tenuto a disapplicare la norma interna.

Si riconosce pertanto il primato del diritto comunitario sul diritto interno, limitatamente alle norme con rango uguale o inferiore a quello della legge ordinaria, ma dal 1991 tale primato sarà riconosciuto anche sulle norme di rango costituzionale, fatta eccezione per i «principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inalienabili della persona»³⁷, secondo la nota teoria dei 'controlimiti'³⁸.

L'art. 117 Cost., novellato nel 2001, afferma espressamente che il legislatore, sia statale che regionale, deve rispettare gli obblighi internazionali e comunitari.

Si è già accennato alla tutela Costituzionale del diritto di proprietà e alla conclusione della natura non fondamentale di tale diritto per la nostra Carta fondamentale³⁹. Quelle considerazioni devono essere rilette alla luce di quanto affermato in materia di primazia del diritto europeo.

L'art. 345 del Trattato sull'UE, infatti, dispone che «i Trattati lasciano del tutto impregiudicato il regime di proprietà esistente nei singoli

³⁷ Sentenza C.Cost. 168 del 1991 in *banca dati Suite*, IPSOA.

³⁸ Il concetto di "controlimiti" venne elaborato dalla Corte costituzionale tedesca, la quale affermò che «se per esempio le istituzioni o gli organi europei utilizzassero o sviluppassero il Trattato dell'Unione in maniera non conforme a quello che è stato a fondamento della legge di incorporazione, gli atti giuridici presi su questo fondamento non sarebbero obbligatori sul territorio governato dalla potestà pubblica tedesca» (sentenza Maastricht, 12 ottobre 1993, in *Giur. cost.*, 1994, p. 690); la medesima Corte costituzionale, successivamente, riconobbe la sufficienza della protezione garantita ai diritti fondamentali in ambito comunitario (Corte cost. tedesca, 7 giugno 2000, in *EuGRZ*, 2000, p. 328 ss.).

³⁹ Vedi *supra* 1.3

stati» , ma la CGUE in numerose sentenze⁴⁰ si è occupata spesso della proprietà: nel caso Nold del 1974 essa ha enucleato la categoria dei diritti fondamentali comunitari, affermandone la appartenenza ai principi generali dell'ordinamento comunitario, di cui essa garantisce l'osservanza, e chiarendo che la proprietà è uno di tali diritti.

Gli articoli 17 e 18 della Carta di Nizza⁴¹, che in virtù dell'art. 6, par. 1 del Trattato sull'Unione Europea hanno lo stesso valore giuridico dei Trattati⁴², sanciscono la natura fondamentale dei diritto di proprietà e di iniziativa economica privata.

Il rapporto tra la tutela europea della proprietà e la disciplina della stessa è piuttosto rilevante ai fini dell'argomento che qui si affronta: la disciplina differenziata sulle società di mero godimento propria del nostro ordinamento interno deve essere analizzata anche sotto la lente della sua rilevanza europea, al fine di evidenziarne eventuali profili di incompatibilità⁴³.

Il problema, lungi dall'essere solo teorico, è gravido di applicazioni pratiche, perché riconoscere i diritti di proprietà e di iniziativa economica come fondamentali minerebbe la legittimità di tutte quelle norme che limitano tali diritti proprio in applicazione del principio solidaristico della nostra Carta fondamentale⁴⁴; *ergo*, una normativa differenziata e deteriore delle società di mero godimento forse non

⁴⁰ Sentenze CGUE C-4/73; 69/71 CEE in *banca dati Suite*, IPSOA.

⁴¹ La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, proclamata a Strasburgo il 12 dicembre 2007 da Parlamento Europeo, Consiglio e Commissione, riprende la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000, ed assume efficacia dal 1° dicembre 2009 con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.

⁴² «L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea del 7 dicembre 2000 (Carta di Nizza), adattata il 12 dicembre a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei Trattati».

⁴³ F. Gallo, *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'unificazione europea*, in *Corr. Trib.n.* 1/2014, 1.

⁴⁴ V. *supra* §1.3

sarebbe compatibile con i diritti fondamentali garantiti dalla Carta di Nizza.

Una soluzione alla discrasia tra la disciplina interna e la normativa europea potrebbe essere data dall'utilizzo dei succitati 'controlimiti', proprio perché le norme di sfavore sulle società di mero godimento sarebbero attuative di principi supremi espressi dalla Carta. La funzione sociale della proprietà affermata dall'art. 42 della Costituzione può essere considerata un'esplicazione del principio di uguaglianza di fatto espresso dall'art. 3 comma 2^o⁴⁵ e questo, in qualità di principio supremo della Costituzione, non è cedevole rispetto alle norme europee.

Le norme dell'ordinamento europeo non sono le sole norme internazionali che possono essere in contrasto con la limitazione costituzionale del diritto di proprietà. La CEDU (Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali) infatti, approvata dal Consiglio d'Europa a Roma nel 1950 e ratificata dall'Italia con legge n. 848 del 1955, esprime un nocciolo duro di diritti che «sono ritenuti universali, in quanto trascendono ogni legittima differenza culturale o politica tra le differenti società, almeno nell'universo dell'Europa⁴⁶ e, fra questi, un ruolo di primo piano è svolto dal diritto di proprietà⁴⁷.

Le convenzioni internazionali come la CEDU dovrebbero avere valore di legge ordinaria dal momento che sono state recepite con tale fonte. Il nuovo art. 117, comma 1°, dal 2001, però, ha previsto che lo Stato e le Regioni, ciascuno nel proprio ambito di competenze, svolgono

⁴⁵ V. *supra* §2.3

⁴⁶ H.H. Weiler, *Diritti umani, costituzionalismo e integrazione: iconografia e feticismo*, in *Quaderni costituzionali*, 2002, 533.

⁴⁷ V. *infra*

l'attività legislativa in conformità al diritto comunitario e agli obblighi di diritto internazionale, di fatto sovraordinandoli rispetto alle norme interne.

Secondo la Consulta⁴⁸, la CEDU ha valore di “norma subcostituzionale” ponendosi tra le norme Costituzionali e la legge ordinaria; orbene, se le norme comunitarie devono rispettare i soli diritti fondamentali tutelati dalla Costituzione, le norme CEDU devono cedere rispetto a tutte le norme costituzionali.

L'art. 1 del Primo Protocollo della CEDU recita: «Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali di diritto internazionale. Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende».

Emergerebbe, da quanto riportato, un'antinomia tra i principi costituzionali in materia di proprietà e la tutela accordata a tale diritto dalla CEDU?

La Corte Costituzionale, con le famose sentenze 348 e 349 del 2007 ha chiaramente affermato che, in tema di indennizzo espropriativo⁴⁹,

⁴⁸ Sentenza C.Cost. 119 del 2011 in *banca dati Suite*, IPSOA.

⁴⁹ Corte Costituzionale sentenza 24 ottobre 2007 n. 349: «Va dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 5-bis, comma 7-bis, del decreto-legge 11 luglio 1992, n. 333 (Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica), convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359, introdotto dall'art. 3, comma 65, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica) il quale stabilisce: «In caso di occupazioni illegittime di suoli per causa di pubblica utilità, intervenute anteriormente al 30 settembre 1996, si applicano, per la liquidazione del danno, i criteri di determinazione dell'indennità di cui al comma 1, con esclusione della riduzione del 40 per cento. In tal caso l'importo del risarcimento è altresì aumentato del 10 per cento. Le disposizioni di cui al presente comma si applicano anche ai

«il bilanciamento svolto in passato con riferimento ad altri parametri costituzionali [funzione sociale] deve essere ora operato, pertanto, tenendo conto della sopra indicata rilevanza degli obblighi internazionali assunti dallo Stato, e cioè della regola stabilita dal citato art. 1 del protocollo addizionale, così come attualmente interpretato dalla corte europea. In definitiva, essendosi consolidata l'affermazione dell'illegittimità nella fattispecie in esame di un ristoro economico che non corrisponda al valore reale del bene, la disciplina della liquidazione del danno stabilita dalla norma nazionale censurata si pone in contrasto, insanabile in via interpretativa, con l'art. 1 del protocollo addizionale, nell'interpretazione datane dalla corte europea; e per ciò stesso viola l'art. 117, 1° comma, Cost.».

Nel caso specifico, quindi, la Corte, pur riconoscendo la funzione sociale della proprietà⁵⁰, non ha ritenuto che la disposizione contenuta

procedimenti in corso non definiti con sentenza passata in giudicato». Tale norma, non prevedendo un ristoro integrale del danno subito per effetto dell'occupazione acquisitiva da parte della pubblica amministrazione, corrispondente al valore di mercato del bene occupato, è in contrasto con gli obblighi internazionali sanciti dall'art. 1 del Protocollo addizionale alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali firmata a Roma il 4 novembre 1950 (CEDU), e per ciò stesso viola l'art.117, primo comma, della Costituzione. Corte Costituzionale sentenza 24 ottobre 2007 n. 348 : «Va dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 5-bis, commi 1 e 2, del decreto-legge 11 luglio 1992, n. 333 (Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica), convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359 nella parte in cui, ai fini della determinazione dell'indennità di espropriazione dei suoli edificabili, prevede il criterio di calcolo fondato sulla media tra il valore dei beni e il reddito dominicale rivalutato, disponendone altresì l'applicazione ai giudizi in corso alla data dell'entrata in vigore della legge n. 359 del 1992. Va altresì dichiarata, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, l'illegittimità costituzionale, in via consequenziale, dell'art. 37, commi 1 e 2, del D.P.R. 8 giugno 2001, n. 327 (Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di espropriazione per pubblica utilità), che contengono norme identiche a quelle dichiarate in contrasto con la Costituzione dalla presente sentenza. Tali norme contrastano con l'art. 1 del primo Protocollo della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, quale interpretato dalla Corte europea per i diritti dell'uomo, in quanto i criteri di calcolo per determinare l'indennizzo dovuto ai proprietari di aree edificabili espropriate per motivi di pubblico interesse conducono alla corresponsione di somme non congruamente proporzionate al valore dei beni oggetto di ablazione».

⁵⁰ Sentenza C.Cost. 348 del 2007: «si deve tuttavia riaffermare che il legislatore non ha il dovere di commisurare integralmente l'indennità di espropriazione al valore di mercato del bene ablato. L'art. 42 Cost. prescrive alla legge di riconoscere e garantire il diritto di proprietà, ma ne mette in risalto la "funzione sociale". Quest'ultima deve essere posta dal legislatore e dagli interpreti in

nel T.U. sugli espropri potesse essere sufficiente a limitare i diritti proprietari, che al contrario devono ricevere una salvaguardia non solo adeguata ma addirittura totale.

A una siffatta interpretazione dei rapporti tra CEDU e Costituzione si dovrebbe, però, opporre la visione socio-economica del Paese voluta dall'Assemblea Costituente, indirizzata verso una ben determinata opzione politica ed economica che trova il proprio faro nell'art. 3 comma 2° e nelle esplicazioni di questo, cioè, tra gli altri, negli artt. 41, 42, 43 e 44. Queste norme prescrivono i criteri che il legislatore ordinario deve seguire per regolare concretamente i rapporti economici, l'indirizzo politico-economico voluto dalla Costituzione è abbastanza chiaro e palese da impedire al legislatore di scardinarlo⁵¹.

La Consulta avrebbe il compito di cercare di conciliare il rispetto dei principi Costituzionali e le norme CEDU attraverso un uso più intenso dei 'controlimiti'⁵².

stretta relazione all'art. 2 Cost., che richiede a tutti i cittadini l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà economica e sociale. Livelli troppo elevati di spesa per l'espropriazione di aree edificabili destinate ad essere utilizzate per fini di pubblico interesse potrebbero pregiudicare la tutela effettiva di diritti fondamentali previsti dalla Costituzione (salute, istruzione, casa, tra gli altri) e potrebbero essere di freno eccessivo alla realizzazione delle infrastrutture necessarie per un più efficiente esercizio dell'iniziativa economica privata. Valuterà il legislatore se l'equilibrio tra l'interesse individuale dei proprietari e la funzione sociale della proprietà debba essere fisso e uniforme, oppure, in conformità all'orientamento della Corte europea, debba essere realizzato in modo differenziato, in rapporto alla qualità dei fini di utilità pubblica perseguiti. Certamente non sono assimilabili singoli espropri per finalità limitate a piani di esproprio volti a rendere possibili interventi programmati di riforma economica o migliori condizioni di giustizia sociale. Infatti, l'eccessivo livello della spesa per espropriazioni renderebbe impossibili o troppo onerose iniziative di questo tipo; tale effetto non deriverebbe invece da una riparazione, ancorché più consistente, per gli "espropri isolati".

⁵¹ V. *supra* 4.

⁵²La Corte Costituzionale italiana, premesso che il principio di prevalenza del diritto comunitario a fronte del quale deve essere disapplicato il diritto interno incompatibile «è coerente con l'art. 11 Cost., che riconosce la possibilità di limitazioni alla sovranità statale», rassicurava che «l'ordinamento statale non si apre incondizionatamente alla normazione comunitaria giacché in ogni caso vige il limite del rispetto dei principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale e dei diritti inalienabili della persona umana, con conseguente sindacabilità, sotto tale profilo, della legge di esecuzione del Trattato» (Corte cost., 18 aprile 1991, n. 168, Corte cost., 21 aprile 1989, n. 232). Le Corti costituzionali europee, invece, in special modo quella tedesca (v. *nota* 38) da

Ultimamente, la sentenza della Consulta 49/2015 riconosce «il predominio assiologico della Costituzione sulla CEDU», con questa definizione la Corte chiarisce, forse in maniera definitiva, qual è la gerarchia delle fonti nel nostro ordinamento giuridico e soprattutto, l'impossibilità di derogare norme costituzionali che siano attuative di scelte fondamentali effettuate dall'Assemblea Costituente e non suscettibili di modifica.

In sintesi, sembra coerente, anche con le norme internazionali e comunitarie, una normativa differenziata delle società di comodo, a patto che però questa differenziazione non si traduca in un mero arbitrio del legislatore; per evitare ciò è necessario che il legislatore sia ispirato dalle istanze di egualitarismo indicate dalla Carta e non dalla mera necessità di aumentare gettito fiscale.

decenni fanno un ampio utilizzo di detto istituto, soprattutto in funzione di garantire la democraticità del sistema.

LA DISCIPLINA CIVILISTICA DELLE SOCIETÀ DI MERO
GODIMENTO

1. Una breve premessa

Le società di mero godimento sono società senza impresa, ovvero gusci societari vuoti utilizzabili per varie finalità, ma lo scopo tipico per il quale può essere costituita una società di ‘comodo’ è quello di fungere da intestataria fittizia di beni dei soci che li utilizzano *uti dominus*. Il vantaggio maggiore che la costituzione di una società – nei fatti – fittizia, può dare è quello di determinare un regime fiscale di favore rispetto al regime ordinario al quale i singoli beni sarebbero assoggettati ove rimanessero intestati in capo ai singoli titolari. Enti di questo tipo sono raggruppati in un unico *genus*, definito, appunto, società di mero godimento, perché hanno come caratteristica comune il mancato esercizio di un’attività economica produttiva e la produzione di una rendita derivante dallo sfruttamento dei beni sociali. Solitamente vengono utilizzati vari termini per descrivere tale fenomeno: società di comodo, società senza impresa, società di mero godimento. Dette locuzioni sono, nella sostanza, sinonimi e ormai utilizzati indistintamente dalla dottrina e dalla giurisprudenza. La nozione di società non ‘operativa’, propria del diritto tributario, invece, ricopre un ambito molto più ampio perché può descrivere

anche fenomeni diversi, come quello delle società che hanno cessato l'attività o che stanno per iniziare un'attività economica. In definitiva non è errato dire che le società di comodo siano una *species* del *genus* società non 'operative'.

L'intento del suddetto capitolo è quello di inquadrare il tema dal punto di vista strettamente civilistico, cercando di recuperare analisi dottrinali e giurisprudenziali necessari alla decodificazione e all'approfondimento del problema in esame.

2. La nozione e natura della società

Secondo l'articolo 2247 del c.c.: «con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili»⁵³.

Orbene, l'art. 2247 fissa i caratteri essenziali del fenomeno societario, quegli elementi che un ente associativo di diritto privato deve necessariamente possedere per poter essere riconosciuto come società e che per questo motivo devono essere presenti in tutti i tipi societari regolati dal legislatore.

La dottrina civilistica si è occupata moltissimo delle problematiche interpretative derivanti dalla nozione di società *ex art. 2247 c.c.* Si cercherà di esaminare, senza pretesa di completezza, gli aspetti civilistici necessari a comprendere la nascita e l'evoluzione delle cd. 'società senza impresa'.

La natura contrattuale della società è il primo aspetto da esaminare, tale natura è stata messa in discussione da alcuni autori⁵⁴ perché il

⁵³ F. Galgano, *Le società in genere, Le società di persone, in Trattato di diritto civile e commerciale*, Napoli, 2007, 16 ss.

concetto stesso di società è parso ontologicamente diverso dal concetto di contratto: nel contratto vi è una contrapposizione di interessi tra le parti e le dichiarazioni negoziali di ciascuna parte mirano alla realizzazione di scopi divergenti. Nelle società, invece, la caratteristica fondamentale è lo scopo comune (lucrativo, mutualistico o consortile) insieme allo svolgimento di un'attività necessaria per il raggiungimento dello scopo perseguito. Infatti, la disciplina sulle società è collocata in un ambito di classificazione diverso dal diritto dei contratti, proprio perché, secondo tale tesi, nell'atto di costituzione della società si vide la preminenza, anziché dell'accordo tra le parti come caratteristica fondamentale del contratto, un atto complesso e collettivo idoneo a dare vita ad un ente⁵⁵.

La norma civilistica che regola il contratto di società afferma che la finalità in virtù della quale le parti aderiscono a tale contratto è 'lo scopo di dividere gli utili', dunque la realizzazione di un profitto, ma, come afferma Ferri: «la realizzazione di un profitto è effetto soltanto mediato delle prestazioni eseguite dalle parti, il risultato si realizzerà come conseguenza, sperata, dell'attività economica che i contraenti si impegnano ad esercitare in comune»⁵⁶.

Un altro requisito, inizialmente ritenuto indispensabile, del contratto societario, è la pluralità delle parti: il contratto di società⁵⁷ è, infatti, un

⁵⁴ G. Auletta, *Il contratto di società commerciale*, Milano, 1937, 150 ss.; F. Messineo, *Studi di diritto delle società*, Milano, 1958, 15 ss.

⁵⁵ L'opposta teoria della natura contrattualistica prevalse con il codice del 1942 fino a diventare pacifica in dottrina, anche il principale fautore della tesi avversa si piegò al contrattualismo: F. Messineo, voce *Contratto plurilaterale*, in *Enc. Dir.*, X, 1962, n. 17,159; ID., *Il contratto in genere*, I, 1968, pag. 636. Per un ulteriore approfondimento v. F. Galgano, *Le società in genere, op.cit.*, Napoli, 2007, 16 e ss. due o più persone di una 'attività economica'. Nella compravendita, ed, in generale, in tutti i contratti di scambio, la prestazione di ciascuna delle parti realizza direttamente, e definitivamente, l'interesse dell'altra.

⁵⁶ G. Ferri, v. *Contratto plurilaterale*, in *Noviss. Dig. It.*, IV, 1959, n. 3, 680.

⁵⁷ La definizione dell'art. 2247 c.c., descrive il contratto di società; essa non abbraccia le unipersonali che sono state introdotte dal legislatore solo a partire dagli anni '90 del secolo scorso:

contratto plurilaterale, che, come afferma Bianca⁵⁸: «è costituito da più di due parti in senso sostanziale».

La dottrina⁵⁹ affermò che tale contratto appartiene alla *species* dei contratti plurilaterali con comunione di scopo, perché non esaurisce la sua funzione con l'esecuzione delle obbligazioni in capo alla parti, ma, al contrario, l'esecuzione delle stesse prestazioni diviene il presupposto per svolgimento di un'attività ulteriore e successiva rispetto alla mera esecuzione dei conferimenti previsti *ex art. 2247 c.c.* La struttura di questo istituto giuridico comporta l'applicazione della peculiare disciplina contenuta agli artt. 1420,1446,1459,1466 c.c. che si applica, appunto, soltanto ai contratti plurilaterali con comunione di scopo.

Il concetto stesso di contratto plurilaterale munito di comunione di scopo non è, però, pacifico: alcuni hanno ritenuto che la comunione di scopo avesse il proprio fondamento nell'unicità del risultato giuridico, altra tesi ritiene che il suddetto concetto sarebbe da ricondurre nel vantaggio comune che le parti vogliono raggiungere attraverso il contratto.

Secondo la tesi più risalente⁶⁰ l'unico contratto propriamente plurilaterale sarebbe quello con comunione di scopo, mentre i contratti plurilaterali senza la comunione dello scopo non sarebbero contratti, ma negozi plurilaterali perché vi sarebbe l'*in idem placitum* ma non la condivisione di un finalità comune tra i contraenti. L'altra parte della

s.p.a. art. 2328, comma 1; s.r.l. art. 2463, comma 1). Sul punto si veda G. Presti-M. Rescigno, *Corso di diritto commerciale*, Bologna, 2007, 332 e ss.

⁵⁸C.M. Bianca, *Diritto Civile, il contratto vol. 3*, Milano, 2000, 55 ss.

⁵⁹T. Ascarelli, *Il contratto plurilaterale*, in *Saggi giuridici*, Milano, 1949, 270 ss.

⁶⁰T. Ascarelli, *Il contratto plurilaterale* in *Studi in tema di contratto*, Milano, 1952, 97 ss. Anche parte della giurisprudenza ha aderito alla tesi dell'Ascarelli: V. Cass. 12 dicembre 1972 n.3572 che parla di contratti di scambio.

dottrina⁶¹ ritiene, invece, che anche i contratti di scambio, quindi, senza comunione di scopo, sarebbero plurilaterali.

Il punto focale per entrambi le tesi è il concetto stesso di parte, intesa come centro di interessi: per la seconda tesi, quella ormai maggioritaria, il concetto di parte sostanziale si estende a tutti i titolari del rapporto nascente dal contratto, in questo modo tutti i contratti con più parti in senso sostanziale sarebbero plurilaterali. Per la prima tesi, invece, i contratti di scambio senza comunione di scopo sarebbero ontologicamente diversi dai ‘veri’ contratti plurilaterali, poiché non vi sarebbe la comune finalità ma sarebbero, soltanto, il frutto di interessi che si contrappongono tra le parti; da questi autori, infatti, i contratti di scambio vengono definiti non come contratti plurilaterali ma come contratti bilaterali ‘a parte complessa’.

Il contratto di cui all’art. 2247 oltre ad essere atto costitutivo della società fa sorgere automaticamente anche l’impresa?

Questo punto è stato molto dibattuto e la dottrina si è chiesta se è possibile sostenere l’inscindibilità del binomio tra società-impresa, oppure se la qualità di imprenditore si può riscontrare in capo alla società solo con l’effettivo esercizio dell’attività imprenditoriale.

L’art. 2247 c.c. non chiarisce il contenuto del concetto di attività economica e non sembra, *prima facie*, richiedere necessariamente che la società abbia ad oggetto l’esercizio in comune di una ‘impresa’, ovvero non riproduce integralmente la nozione di imprenditore di cui all’art. 2082 del c.c.; detto articolo, infatti, afferma che: «E’ imprenditore chi esercita professionalmente un’attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di

⁶¹ F. Messineo, *Il contratto in genere*, I, Milano, 1973, 619. A. Belvedere, *Contratto plurilaterale in Dig. Discipline priv., Sez. civ., IV*, Torino, 1989, 270.

servizi», ma si esprime più sinteticamente in termini di esercizio in comune di una ‘attività economica’.

Inoltre la norma che disciplina il contratto di società non fa alcun riferimento alla categoria della professionalità, che è, invece, un requisito essenziale dell'attività imprenditoriale *ex art. 2082*, d'altronde nell'articolo dedicato alla nozione di imprenditore manca, invece, ogni accenno allo scopo per il quale l'attività viene esercitata.

La mancanza di una nozione univoca del concetto di ‘attività economica’ ha indotto la dottrina più tradizionale a ritenere che debba trattarsi di un'attività a contenuto patrimoniale condotta con metodo economico e finalizzata alla produzione o allo scambio di beni o servizi, definizione che solo parzialmente, però, coincide con la nozione di impresa di cui all'art. 2082⁶².

Il concetto di ‘produzione o di scambio di beni o servizi’ menzionato nell'art. 2082 c.c. non è inserito nell'art. 2247 c.c., sulla base di ciò un'altra parte della dottrina, ritiene, di converso, che per attività economica debba intendersi non solo un'attività che sia produttiva, ma, anche, un'attività che comunque abbia un rilievo patrimoniale nel senso più ampio di tale termine, un'attività in sintesi che si tradurrebbe nella produzione di un profitto, *i.e.* nello scopo lucrativo; in questo caso il binomio impresa-società diventerebbe inscindibile⁶³.

⁶²G. F. Campobasso, *Diritto commerciale-Diritto delle società*, Torino, 1993, 10 e ss F. Galgano, *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, 2012, 5 e ss; G. Cottino, *Diritto commerciale*, Padova, 1987, vol. I, 10 e ss. F. Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1987, 178 e ss; G. Ferri, *Delle società*, in *Commentario del c.c.*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, 1981, 40 e ss;

⁶³F. Di Sabato, *Manuale delle società*, Torino, 1990, 5 e ss. Il c.c. non detta precise chiavi di lettura che consentano di affermare la derogabilità statutaria dello scopo di lucro in via generale o per le sole società di capitali, però l'art. 2332 del c.c. (nel testo modificato dal D.P.R. 1127/1969) non elenca fra le cause di nullità della società per azioni la mancanza dello scopo di lucro. Questo è stato il principale argomento per affermare che quanto meno le società di capitali sarebbero diventate strutture organizzative casualmente neutre e quindi legittimamente utilizzabili dall'autonomia privata per la realizzazione di un qualsiasi scopo lecito: lucrativo, economico ed anche ideale. Si ritiene però che non sia possibile l'omologazione di una società di capitali il cui

Al contrario, la negazione del binomio attività economica-attività d'impresa si fonda sulla distinzione tra economicità dell'attività e organizzazione della stessa, ovvero sul mancato inserimento del requisito della professionalità nella definizione di società. Sia l'imprenditore individuale che la società, sulla base di detta tesi, acquistano la qualità di imprenditore solo con l'esercizio effettivo dell'attività d'impresa: soltanto dal momento dell'effettivo esercizio dell'attività imprenditoriale tali soggetti saranno sottoposti allo statuto civilistico dell'imprenditore; invece fino a quando non si inizierà effettivamente tale attività, l'ente rimarrà vincolato solo alle norme che disciplinano il contratto di società.

La nozione civilistica di società, in base a questa interpretazione, lascerebbe spazio alla nascita di una società senza impresa, cioè, all'esercizio di un'attività che non presenta tutti gli elementi previsti dall'art. 2082 c.c. e ciò sul presupposto che la società è solo "normalmente" un'attività economica organizzata finalizzata all'esercizio d'impresa.

L'ordinamento consentirebbe, quindi, l'esistenza di un'ipotesi assai marginale di società, che non esercita attività d'impresa in modo 'professionale'⁶⁴. La dottrina ritiene che la società occasionale (quindi

statuto dichiarare espressamente che è escluso lo scopo di lucro dei soci. Oggi anche se l'omologazione è stata soppressa e vi è il controllo notarile, che è puramente formale, dovrebbe comunque rilevare la palese nullità della clausola. Quindi, anche qualora la società sia ugualmente iscritta nel registro delle imprese, tale clausola debba considerarsi nulla o addirittura potrebbe essere considerata nulla l'intera società: V. Buonocore, *Le società*, Torino, 2005, 107 e ss; G; P. Spada, *La tipicità delle società*, Padova, 1974, 201 ss.; G. Marasà, *Le società*, Milano, 2000, 267 e ss Sul tema della società senza scopo di lucro si veda G; G. Santini, *Tramonto dello scopo lucrativo nella società di capitali*, in Riv. Dir. Civ. 1973, I, 151 e ss; G. Marasà, *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984; .G. Minervini, *L'evoluzione del concetto di impresa*, in Riv. Soc., 1976, 496 e ss

⁶⁴ Con tale denominazione viene individuata, in genere, l'ipotesi di un esercizio in comune di attività non duratura, che si esaurisce nel compimento di pochi atti elementari, senza un'organizzazione sia pure modesta.: V. sul punto: V. Buonocore, *Il diritto commerciale*, Torino, 2005, 115 e ss.

senza impresa), pur essendo concettualmente ammissibile, abbia una scarsa rilevanza pratica perché non sarebbe destinata ad avere una ‘vita economica’ duratura. Il vero nodo delle società senza impresa riguarderebbe, invece, le società costituite da professionisti intellettuali⁶⁵ per lo svolgimento della professione, che, come noto, nel nostro ordinamento non sono mai stati considerati imprenditori.

La giurisprudenza⁶⁶ civilistica ha aderito a tale tesi e, ormai abbastanza pacificamente, ritiene che la società diventa imprenditore solo quando concretamente esercita un’attività economica organizzata anche se quest’attività si dovesse esaurire nello svolgimento di un unico affare complesso.

3. Distinzione tra società e comunione

Laddove manchi del tutto il requisito dell'esercizio in comune dell'attività d'impresa, richiesto espressamente dalla norma codicistica,

⁶⁵ Secondo parte della dottrina l’entrata in vigore del DLgs 2 febbraio 2001, n. 96, che ha disciplinato le società di avvocati, incide, in verità, su tali conclusioni: mentre può rimanere fermo l’esempio delle società occasionali, non altrettanto può dirsi per le società professionali; infatti, il decreto citato sembra disciplinare le società di avvocati attraverso la previsione dell’obbligo di iscrizione nel registro delle imprese e l’individuazione della disciplina residuale dettata per le società in nome collettivo come impresa, anche se è espressamente esclusa la sua soggezione al fallimento.

⁶⁶La Corte di Cassazione ha spesso ritenuto che l’esercizio in comune di un’attività economica può integrare un rapporto societario. Si osserva, ancora, che l’interpretazione che la giurisprudenza di legittimità accorda al 2247 del c.c. non è puramente letterale: infatti anche quando la società è legata ad un unico affare (ad esempio, realizzazione di un complesso edilizio in esecuzione di un contratto di appalto stipulato congiuntamente da più appaltatori: Cass. civ. sez. I, 1980/3710), purché vi sia la messa in comune di beni o servizi da utilizzare per il compimento di una attività, i cui utili saranno ripartiti tra le parti: «senza che ad escludere l’esistenza di una società (occasionale) sia sufficiente la unicità dell’affare, in dipendenza della sua rilevanza economica e della molteplicità e complessità degli atti che lo svolgimento ai fini di lucro comporta» (Cass. sez. II, 7 agosto 1982, n. 4446 in *banca dati Suite*, IPSOA). Per la questione specifica dell’elemento ‘rilevanza economica’ si deve esaminare la sent. della Corte di Cassazione n. 8193/1997, in cui si dice che: «l’abitudine, sistematicità e continuità dell’attività economica, assunte come indice della professionalità necessaria, ex art. 2082 del c.c., per l’acquisto della qualità di imprenditore, vanno intese in senso non assoluto ma relativo, poiché anche lo svolgimento di un unico affare può comportare la qualifica imprenditoriale, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola».

e l'attività 'sociale' si limiti al mero godimento dei conferimenti, è ancora possibile utilizzare l'appellativo di società?

Il requisito in questione è sempre stato ritenuto un elemento essenziale del concetto stesso di società: solo se i conferimenti hanno funzione produttiva all'interno della società si produce l'effetto giuridico dell'autonomia patrimoniale⁶⁷.

La dottrina⁶⁸ e la giurisprudenza⁶⁹ affermano che è proprio questa la differenza tra società e comunione di diritti reali *ex art. 1100 c.c.*: nella società il patrimonio conferito deve essere utilizzato per svolgere un'attività produttiva; nella comunione, invece, basta che vi siano la conservazione del bene comune e il godimento paritario del bene tra i comunisti.

La comunione di diritti reali nel nostro c.c. è 'comunione di solo godimento' secondo quanto espresso dall'art. 2248 c.c, ma confini tra comunione e società non sono affatto netti e anzi tendono a sfumare quando il bene in comunione è un bene produttivo perché un bene fruttifero richiede comunque un'attività organizzata per il suo naturale godimento.

4. La nozione di comunione

La comunione *ex articolo 1100 c.c.* è «un diritto di proprietà spettante congiuntamente a più titolari per quote ideali»⁷⁰.

⁶⁷ G. F. Campobasso, *Diritto delle società*, Torino, 1992, 30-31.

⁶⁸ A. Amatucci, *Società, op. cit.*, 47; G. Pescatore, *Attività e comunione nelle strutture societarie*, Milano, 1974, 31 e ss.

⁶⁹ Cass. Civ. Sez. I, n. 4558/1979; Cass. Civ. Sez. I, n. 781/1981 in *banca dati Suite*, IPSOA.

⁷⁰ M.C. Bianca, *Diritto Civile, Vol. 6 La Proprietà*, Milano, 1999, 446.

La definizione normativa di comunione attiene al diritto di proprietà e agli altri diritti reali e non, invece, ai diritti personali.

La comunione si afferma, quindi, già nel diritto romano⁷¹, come contitolarità di diritti reali. La dottrina e la giurisprudenza dibattono però tutt'ora circa la natura giuridica della comunione perché essa sembra avere una duplice funzione: da un lato un bene con più titolari e dall'altra un'organizzazione di soggetti giuridici.

Alcuni autori hanno ritenuto che la titolarità del diritto di proprietà sui beni rientranti in comunione spetterebbe, non ai comunisti, ma all'ente rafforzando il valore della comunione come soggetto di diritto⁷². In virtù di tale assunto i comunisti soffrirebbero gravi limitazioni non potendo esercitare quel potere assoluto e diretto che caratterizza l'esercizio del diritto di proprietà.

Altra tesi⁷³ ritiene, invece, che il diritto di proprietà non è riconducibile né all'ente né ai singoli partecipanti perché le caratteristiche tipiche del 'potere del proprietario solitario'⁷⁴, nella comunione, non si possono ricondurre né all'ente né ai singoli comproprietari: vi sarebbe, secondo questa tesi, una proprietà collettiva.

Quest'ultima tesi, però, è in realtà rimasta isolata perché la dottrina maggioritaria riconduce, comunque, il diritto di comunione alla proprietà⁷⁵: i comunisti sono comproprietari dell'intero bene e il singolo è titolare di una quota ideale del bene, ogni comunista avrebbe il diritto di godere e di disporre della cosa, ovviamente, non in modo

⁷¹ Celsus libro XXXV digestorum, in D. 32.80; Ulpianus libro XLVIII ad sabinum, in D.45.3.2

⁷² G. Branca, *Comunione. Condominio negli edifici* in *Comm. Scialoja e Branca*, 1982.

⁷³ S. Pugliatti, *La proprietà nel nuovo diritto*, Milano 1964, 168.

⁷⁴ S. Perozzi, *Saggio critico della teoria della comproprietà*, in *scritti giuridici*, I. Milano, 1948, 550.

⁷⁵ M.C. Bianca, *op. cit.*, 449.

pieno ed esclusivo perché il suo diritto è limitato da quello degli altri comunisti.

Nella nostra tradizione la comunione è per quote (comunione romanistica) ma in altri ordinamenti esiste anche la comunione germanica (senza quote) nella quale è pacifico che la proprietà appartenga al gruppo e non ai singoli.

Il c.c., all'art. 2248, prevede che: «La comunione costituita o mantenuta al solo scopo del godimento di una o più cose è regolata dalle norme del titolo VII del libro III». La comunione a scopo di godimento: «non è una figura speciale di comunione ma è un'espressione che utilizza il legislatore indicativa del normale contenuto della comunione in contrapposizione all'oggetto del contratto di società»⁷⁶.

Sia nella società che nella comunione determinati beni sono di proprietà di una pluralità di persone, tuttavia, società e comunione si manifestano nel nostro ordinamento giuridico come forme di proprietà collettiva contrapposte l'una all'altra.

La qualificazione giuridica dei beni sociali diverge profondamente da quella dei beni in comunione, questi ultimi non hanno alcuna specifica destinazione. Infatti, ogni comunista esercita su di essi le facoltà tipiche del diritto di proprietà nei limiti del rispetto del diritto (di proprietà) degli altri partecipanti, affinché, come afferma l'art. 1102 c.c., egli: «non ne alteri la destinazione e non impedisca agli altri partecipanti di farne parimenti uso secondo il loro diritto». Sui beni sociali, al contrario, è inciso uno specifico vincolo di destinazione che

⁷⁶ M.C. Bianca, *Dir. Civ., op.cit.*, 458.

ne consente l'utilizzo soltanto per l'esercizio in comune fra i soci dell'attività economica, escludendone ogni altro uso⁷⁷.

Il legislatore, quindi, ha stabilito che il regime patrimoniale delle società è applicabile solo quando i beni sono destinati, concretamente, allo svolgimento di un'attività d'impresa: soltanto se i conferimenti sono devoluti all'esercizio di un'attività produttiva è legittima la formazione di un patrimonio comune che sia indivisibile su iniziativa unilaterale e non aggredibile (o aggredibile con molte limitazioni) dai creditori personali dei soci⁷⁸.

Quando invece lo scopo è il mero godimento dei beni inclusi nella comunione, la disciplina applicabile sarà quella della prevista dall'art. 1100 e ss. del c.c., ove non si fa alcun riferimento al concetto di autonomia patrimoniale.

I due istituti non potrebbero, dunque, essere più eterogenei perché nella società i beni conferiti hanno una funzione dipendente rispetto all'esercizio di un'attività d'impresa, che è lo scopo essenziale del contratto. E' il gruppo organizzato, nella società, ad essere titolare di poteri di disposizione del patrimonio sociale per la realizzazione dello scopo aziendale. Nella comunione, invece, si ha un rovesciamento del rapporto beni-attività, in quanto ciò che rileva è solo lo scopo dei comunisti, che è il godimento individuale dei beni e la conservazione del patrimonio.

Le differenze strutturali delle due fattispecie conducono all'applicazione di un diverso regime: l'art. 2248 del c.c. costituisce un fondamentale elemento per la ricostruzione del concetto di società, in quanto assolve la funzione di delimitare gli ambiti di applicazione

⁷⁷ G. Pescatore, *Attività e op.cit.*, 31.

⁷⁸ G.F. Campobasso, *Manuale op.cit.*, 28-29.

delle norme sulla comunione (contenute nel III libro) e delle norme sulle società (contenute nel V libro).

Una parte della dottrina⁷⁹ afferma che l'art. 2248 del c.c. sancisce un vero e proprio divieto di costituire e mantenere società di mero godimento, secondo questa tesi quando c'è comunione allora non può esserci società.

Altri autori invece opinano che l'art. 2248 assume: «il significato di una norma di chiusura del sistema, non nel senso che la società non può avere per oggetto il mero godimento di beni, ma nel senso che la sottoposizione dei beni al regime societario è incompatibile con il regime della comunione. Ciò tuttavia non impedisce alle parti, in base al principio di autonomia negoziale, di optare per il regime societario e di gestire in forma societaria la proprietà di beni»⁸⁰, quindi secondo questa tesi la società sarebbe uno schema neutro che potrebbe essere utilizzato anche per la semplice gestione di beni individuali⁸¹.

In realtà la prima tesi è sicuramente da preferire perché la differenza tra società e comunione è immediatamente percepibile ed inoltre come disse Amatucci: «l'attività di godimento è, nella considerazione sistematica della nostra disciplina positiva, definibile solo negativamente: essa sussiste se e fino a quando l'attività fino allora di godimento non integri i requisiti indicati nell'art. 2082 c.c., da questo momento sarà un'attività d'impresa ed il proprietario diverrà

⁷⁹ G. F. Campobasso, *Manuale op cit.*, 5; F. Galgano, *dir., op cit.*, 3 ss.

⁸⁰ F. Di Sabato, *Manuale, op.cit.*, 24.

Questa tesi è avallata anche da un sentenza della Corte di Giustizia UE, la sentenza Marleasing del 13 novembre 1990. Tale decisione ha affermato che il mancato svolgimento dell'oggetto sociale, deve essere inteso con riferimento unicamente all'oggetto della società così come descritto nell'atto costitutivo o negli statuti. Ne consegue che la dichiarazione di nullità di una società non può risultare dall'attività che essa effettivamente persegue. Alla luce di tale assunto non appare neppure prospettabile il problema dell'inattività, poiché la rilevanza riguarda solo l'oggetto indicato in statuto e non quello effettivamente esercitato.

imprenditore, con la conseguente soggezione ad una disciplina ulteriore»⁸².

La giurisprudenza della Suprema Corte concorda con la suddetta tesi, affermando che non è sufficiente la costituzione di una società (in una forma diversa dalla società semplice) perché la stessa assuma la figura di imprenditore commerciale, essendo a tal fine necessario che l'oggetto sociale consista in una delle attività economiche che caratterizzano l'impresa, secondo i requisiti stabiliti dagli artt. 2082 e 2195 c.c. In caso contrario, quando l'oggetto del contratto sociale si limiti ad una mera comunione di godimento o, comunque, non configuri un'attività economica di carattere imprenditoriale, allora non c'è società⁸³.

5. Art. 2248 c.c. e società di comodo

L'analisi della normativa codicistica induce ad affermare che la scelta del legislatore del 1942 fu quella di impedire l'uso dello strumento societario per il semplice godimento di beni.

Tuttavia, vi sono fattispecie che sono al confine tra i due istituti, è quindi necessario un approfondimento della *ratio* dell'art. 2248 c.c. per poter individuare, esattamente, le situazioni di godimento che il legislatore ha inteso effettivamente escludere dal concetto di società. Il criterio fondato sul rapporto godimento-attività, pur se concettualmente chiaro, appare, a volte, di difficile applicazione

⁸² A. Amatucci, *Soc.*, *op. cit.*, 47.

⁸³ Trib. Milano 29 gennaio 1977; Cass., 6 aprile n. 1982/2104; Cass. 1 dicembre n. 1987/8939; Comm. trib. prov. di Trento sent. n. 65 del 2013; Comm. trib. prov. di Catanzaro sent. n. 48 del 2013; Comm. trib. prov. di Mantova sent. n. 137 del 2013 in *banca dati Suite*, IPSOA.

pratica perché il concetto di godimento va riferito a tutte le utilità, dirette ed indirette, di cui il singolo bene è per sua natura capace⁸⁴.

Ad esempio, ove i beni conferiti nell'ente siano beni strumentali diviene molto complesso stabilire se vi è società o comunione, ciò contribuisce a rendere il fenomeno delle società di comodo o di mero godimento difficilmente aggredibile dal punto di vista civilistico, in base al fatto che tali fattispecie giuridiche hanno solo il 'guscio' della società ma non la sostanza, poiché non c'è il comune esercizio di un'attività economica. Per questo motivo si ricorre all'espedito di inserire nell'atto costitutivo un'attività produttiva che poi nei fatti non verrà esercitata dalla società.

Infatti gli elementi essenziali della società vengono valutati in sede di costituzione in modo formale: è sufficiente, ad esempio, che l'atto costitutivo indichi l'esercizio di un'attività che può astrattamente produrre utili, affinché sia superato l'ostacolo del controllo notarile⁸⁵ e l'ente 'mascherato' da società possa essere validamente costituito⁸⁶.

Le società che non svolgono l'attività produttiva indicata nell'atto costitutivo abusano della persona giuridica perché traggono illegittimo profitto dall'utilizzo dello 'schermo' societario. Tali enti ricorrono a questi artifici per poter usufruire della favorevole disciplina speciale sulle società che consente decisioni più rapide e celeri rispetto alle norme sui contratti o sulla comunione, si pensi, ad esempio, al trasferimento a terzi dei beni mediante la girata delle quote sociali emesse dalla società intestataria.

⁸⁴ P. Spada, *La tipicità delle società*, Padova, 1974., 201 e ss.; E. Iozzelli, *Spa simulata e comunione dissimulata*, in *Giur. Comm.*, 1988, II,500 e ss.

⁸⁵ In passato vigeva il controllo da parte del Tribunale che doveva omologare l'atto costitutivo della società.

⁸⁶ G. Marasà, *Le società*, Milano, 2000, 567 e ss; M. Sciuto, *La «mancanza dell'atto costitutivo» di società per azioni*, Padova, 2000, 230 e ss.

I veri vantaggi, però derivano soprattutto dalla possibilità di poter godere di una disciplina tributaria di favore.

Il legislatore per contrastare questi abusi ha inserito l'art. 2248 c.c. ma tale rimedio, come si intuisce, pare essere insufficiente perché il legislatore tributario ha elaborato una propria nozione di società che non esercita attività d'impresa basata su un criterio quantitativo (società non operativa), questo criterio che mal si concilia con la definizione civilistica, la quale pone in luce il medesimo fenomeno ma da un'altra prospettiva⁸⁷.

La dottrina⁸⁸, in assenza di rimedi legislativi alla creazione di comunioni con veste societaria, ha cercato una soluzione al problema ricorrendo ai principi generali del diritto civile, soprattutto attraverso la disciplina della simulazione *ex art. 1414 e ss. c.c.*

6. L'istituto giuridico della simulazione è applicabile alle società di comodo?

Il c.c. regola agli art. 1414 e ss. l'istituto della simulazione contrattuale. Tale fenomeno si verifica quando le parti stipulano un contratto che non corrisponde alla realtà del loro rapporto⁸⁹.

La simulazione si distingue in assoluta e relativa: nella simulazione assoluta le parti fingono di stipulare un contratto mentre in realtà non intendono concludere nessun rapporto contrattuale, nella simulazione

⁸⁷ V. *infra* cap III

⁸⁸ F. Galgano, *Le società e lo schermo della personalità giuridica*, in *Giur. Comm.*, 1983, 5 ss.; N. Zorzi, *Abuso della personalità giuridica, tecniche sanzionatorie a confronto*, Padova, 2002, 137 e ss.; N. Zorzi, *Il superamento della personalità giuridica nella giurisprudenza di merito*, in *Contr. e Impr.*, 1994, 1062.

⁸⁹ P. Pugliese, *La simulazione nei negozi giuridici*, Padova, 1938; F. Ferrara, *Della simulazione dei negozi giuridici*, Roma, 1922, 90 ss.

relativa le parti manifestano un contratto che è diverso da quello concluso.

La simulazione del contratto di società può presentarsi in svariati modi: di solito, o la società viene costituita come ‘veicolo’ a cui imputare negozi ed effetti che in realtà le parti intendono compiere direttamente *uti singulis*, oppure viene costituita con il solo scopo di intestare ad essa beni che nella realtà rimangono nella disponibilità assoluta dei soci in regime di comunione.

Nel primo caso i soci vogliono realmente costituire una società, ma intendono servirsene come mero ‘schermo’, per lo svolgimento di un’attività negoziale che viene attribuita formalmente alla società, mentre dovrebbe essere imputata solo ai soci.

Nella seconda ipotesi, l’intento dei soci è quello creare una realtà diversa da quella voluta: i beni conferiti in società infatti sono gestiti dai soci non per svolgere un’attività produttiva, ma per conservarne la gestione e il mero godimento. Ad esempio, se l’atto costitutivo di una società contiene una clausola che indica, come oggetto sociale, l’esercizio di un’attività d’impresa nel settore immobiliare, e un contestuale accordo sottostante teso a puntualizzare che la società si limita al godimento dei beni, c’è quella divergenza tra volontà apparente e volontà reale nella quale consiste tipicamente la simulazione.

Durante la vigenza del codice del 1865 la questione della simulazione delle società di capitali risultava essere ampiamente dibattuta.

Si sosteneva che la simulazione della società di capitali non fosse configurabile in virtù dall’intervento statale nel procedimento di

omologazione⁹⁰, inoltre alcuni studiosi la ritenevano inammissibile per l'accontrattualità dell'atto costitutivo della società di capitali che veniva interpretato come atto unilaterale complesso non recettizio⁹¹.

La situazione mutò con l'entrata in vigore del c.c. vigente, perché parte della dottrina, traendo spunto dall'esplicita definizione della società come contratto plurilaterale con comunione di scopo contenuta nell'art. 2247⁹², riconobbe la simulazione delle società di capitali.

La suprema Corte si è pronunciata raramente sulla rilevanza della simulazione in materia di società di capitali, in una delle rare sentenze⁹³ ha affermato che: «La configurabilità della simulazione di una società non può trovare ostacolo, nel caso di società di capitali, nelle norme che assegnano efficacia costitutiva all'iscrizione nel registro regolando tassativamente le ipotesi di nullità (2332-2333 c.c.),

⁹⁰ La disciplina della nullità delle società fu modificata una prima volta dall'art. 3, D.P.R. 29 dicembre 196/1127 a seguito della ricezione della I Direttiva comunitaria. Tale normativa ha subito una recente modifica (prima del decreto di riforma n. 6 del 2003, con l'art. 32, comma 1, L. 2000/340, che ha ridisegnato l'intera procedura dell'iscrizione nel Registro delle imprese degli atti societari, tra l'altro sopprimendo l'omologazione del Tribunale sull'atto costitutivo della società e coerentemente eliminando dall'elenco dell'art. 2332 l'inosservanza delle procedure relative al giudizio dell'omologa presso il tribunale. Nel nuovo sistema al posto dell'omologazione da parte del tribunale, è stato introdotto il controllo sull'atto da parte del notaio rogante, ciò sul presupposto che la verifica notarile abbia in tutto surrogato il controllo del tribunale, secondo la tesi di parte della dottrina: P. Reviglini, *Il controllo di iscrivibilità sugli atti societari: profili sostanziali e procedurali*, in *Riv. Soc.*, 2001, 1443; di contrario avviso, A. Pavone La rosa, *Il controllo degli atti societari per l'iscrizione nel registro delle imprese*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2001, II, 181.

⁹¹ Già allora Ferrara distingueva la simulazione del contratto sociale, dalla simulazione dell'ente collettivo, da ritenersi inammissibile a causa del concorso dello Stato nel procedimento di creazione delle società di capitali. A tale conclusione si obiettava che la partecipazione dello Stato nel procedimento di omologazione non era espressione di un esercizio discrezionale del potere, ma semplicemente controllo formale di legalità e si riteneva pertanto applicabile la simulazione: A. Cicu, *Simulazione di società commerciali*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1936, II, 141 e ss.

Altri autori affermavano che sebbene l'acquisto della personalità giuridica da parte della società fosse avvenuta in base all'intervento dei pubblici poteri, la personalità stessa sarebbe stata riconosciuta per un interesse privato e non pubblico. In tal senso, *ex multis*, P. Greco, *Le società di comodo ed il negozio indiretto*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1932, I, 761; A. Sraffa e P. Bonfante, *Società anonime in fraudem legis?*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1922, I, pag. 649.

⁹² G. Graziani, *Diritto delle società*, Napoli, 1963, 223; F. Ferri, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 1955, 129; G. Stolfi, *Rilievi in tema di società fittizie*, in *Studi di diritto privato*, Milano, 1980, 637. V. Salafia, *E' ammissibile la simulazione delle società di capitali?*, in *Giur. Comm.*, 1998, II, 193

⁹³ Cass. Civ. n. 4321/1983 in *banca dati Suite*, IPSOA.

qualora la simulazione venga invocata per il contratto di società e non per la società medesima».

La sentenza della Cassazione n. 8939/1987 confermò che l'atto costitutivo di una società che non abbia esercitato l'attività produttiva prevista dall'atto costitutivo e si sia limitata all'acquisto ed alla gestione (mediante affitto) di un fondo rustico, deve ritenersi simulata, con la conseguenza che la cessione dell'intero pacchetto azionario rappresenta trasferimento a titolo oneroso, con riferimento al quale va riconosciuto il diritto di prelazione in favore dell'affittuario⁹⁴.

La Suprema Corte finisce, così, equiparare l'inattività alla simulazione.

L'art. 2332 del c.c., però, nell'indicare i casi tassativi di nullità delle società di capitali, non fa alcun riferimento alla simulazione; quindi, qualora le si voglia dare rilevanza come vizio idoneo a provocare la pronuncia di nullità della società, si dovrebbe ricondurre la simulazione ad una delle fattispecie espressamente contemplate da tale articolo.

Per superare la tassatività dei casi di nullità della società per azioni, la Corte nella sentenza appena citata ha affermato che: «si sarebbe al di fuori della nozione e della categoria della nullità regolata dall'art. 2332 del c.c.», quindi sancendo l'utilizzo della categoria giuridica dell'inesistenza: la società non sarebbe nulla *ex art. 2332 c.c.* ma addirittura inesistente.

Successivamente, a partire dagli anno'90, la giurisprudenza della Cassazione ha modificato il proprio indirizzo affermando con la

⁹⁴ F. D'Alessandro, *Contratto sociale simulato e "superamento" della personalità giuridica in una sentenza della Corte Suprema*, in *Giust. Civ.*, 1989, I, 1202;

sentenza n. 3666/1997 e la sentenza n. 6515/1994 che, una volta costituita la società, essa diviene un'entità autonoma che vive di vita propria senza che l'intento simulatorio originario dei soci possa influire sugli atti sociali, la sua nascita è un evento che una volta avvenuto diviene irreversibile e la presenza delle cause di nullità può produrre solo lo scioglimento con efficacia *ex nunc*⁹⁵. Inoltre l'introduzione nel nostro ordinamento di una regolamentazione tassativa delle cause di nullità della società, fra le quali non è ricompresa la simulazione, confermerebbe la volontà del legislatore di aderire ad una teoria 'normativa' del contratto di società, secondo cui, all'atto della costituzione, la società di capitali diverrebbe un ente distinto dalle persone dei soci; non avrebbe senso, quindi, risalire alle intenzioni dei soci una volta che la società si sia formalmente costituita.

Un recente filone giurisprudenziale sul tema ritiene che: «non è configurabile la simulazione dell'atto costitutivo di società di capitali (nella specie, società a responsabilità limitata), in ragione delle inderogabili formalità che assistono la creazione e l'organizzazione dell'ente, in forza di un contratto sociale non solo regolatore degli interessi dei soci ma, nel contempo, atteggiato come norma

⁹⁵ G. Ferri, *Disarmonie della legge di armonizzazione*, in Riv. Dir. Comm., 1970, I, 168 e ss, G. Palmieri, *Simulazione e nuova disciplina della nullità delle s.p.a.*, in Giur. Comm., 1991, I, 75. La sentenza Cass. 28 settembre 1994, n. 7899 afferma che la *ratio* dell'art. 2332 è limitare le cause di nullità, o comunque di eliminazione di una società di capitali dall'ordinamento giuridico, dovendo i terzi potervi fare pieno e incondizionato affidamento su di essa. Secondo G. Marasà, *Comunione di mero godimento in forma di s.p.a.*, in Riv. Dir. Comm., 1989, II, 173: «la causa di nullità consiste nell'utilizzazione della società per scopi di mero godimento», ma «...che la sentenza di nullità provochi, anziché la nomina dei liquidatori, la conversione della fattispecie in comunione». L'accertamento della nullità non implicherebbe quindi la liquidazione del patrimonio sociale ma soltanto la cessazione *ex nunc* dell'applicazione della disciplina societaria e quindi anche dell'autonomia del patrimonio comune che sarebbe soggetto alle regole della comunione». Ma questa tesi non è accolta in dottrina Così G. Cian, *società di mero godimento tra azione in simulazione e Durchgriff*, in Giur. Comm., 1997, II, 443 e ss.

programmatica dell'agire sociale, la cui sfera è destinata ad interferire con interessi estranei ai contraenti, donde il rilievo preminente della tutela dei terzi e l'irrilevanza, dopo l'iscrizione della società nel registro delle imprese e la nascita del nuovo soggetto giuridico, della reale volontà dei contraenti manifestata nella fase negoziale. Tale fondamento, espressione del valore organizzativo dell'ente, è sotteso all'art. 2332 c.c., imponendosi dunque una lettura restrittiva dei casi di nullità della società da esso previsti, in nessuno dei quali è, quindi, riconducibile la simulazione»⁹⁶.

A prescindere dall'adesione all'una o all'altra teoria, si nota, che emerge, comunque, una discrasia tra l'art. 2248 e l'art. 2332 c.c.: ai sensi dell'art. 2248, la società che si limiti al mero godimento dei beni sociali è assoggettata alla disciplina della comproprietà; il secondo articolo, invece, afferma che in caso di riconoscimento di una causa di nullità della società, la stessa non si estingue immediatamente, ma è sottoposta comunque alla disciplina della società per essere poi liquidata. Dunque, la personalità giuridica non viene meno con efficacia *ex tunc* ma con la sentenza di nullità si attiva il procedimento di liquidazione che impedisce per l'avvenire il protrarsi dell'effetto abusivamente conseguito. Non si può, infatti, continuare a godere della disciplina societaria quando se ne accerti la mancanza dei presupposti sostanziali.

⁹⁶ Cass. civ. sez. I n. 30020/2011 in *banca dati Suite*, IPSOA.

7. La società di comodo come strumento abusivo della persona giuridica

L'istituto giuridico della simulazione non è l'unico strumento per poter contrastare l'uso 'improprio' della società.

Si è sostenuto in dottrina⁹⁷ che è possibile fare ricorso al concetto di abuso della persona giuridica⁹⁸ per superare lo 'schermo societario', quando l'ente risulti costituito al solo scopo di procurare ai soci il beneficio della responsabilità limitata, e quando i soci stessi utilizzino la società come una cosa propria, ovvero, nel più assoluto disprezzo delle fondamentali regole del tipo di società prescelto. In questi casi la personalità giuridica della società è ridotta a mero simulacro formale⁹⁹.

Il concetto di abuso di diritto nasce dalla necessità di individuare i limiti dell'esercizio di un diritto soggettivo¹⁰⁰: ovvero, quando al titolare di un diritto soggettivo deve essere riconosciuta la tutela di quella situazione e quando, invece, tale tutela deve essere negata.

⁹⁷ F. Galgano, *L'abuso della personalità giuridica nella giurisprudenza di merito (e negli obiter dicta della Cassazione)*, in *Contr. e Impr.*, 1987,365 e ss.

⁹⁸ Il concetto di "abuso del diritto" fu utilizzato a partire dalla seconda metà dell'Ottocento dalla giurisprudenza francese che vi lo utilizzò in alcune controversie in tema di proprietà. (Caso Colmar)

⁹⁹ R. Serick, *Forma e realtà della persona giuridica*, (trad. it. Di M. Vitale), 1966.

¹⁰⁰ R. Sacco, *L'esercizio e l'abuso del diritto*, in Alpa G.-Graziadei M.- Guarneri A.-Mattei U.- Monateri P.G.-Sacco R., *Il diritto soggettivo*, Torino, 2001, 373. V. *contra* F. Santoro Passarelli, *op. cit.*, 76, il quale riteneva che gli atti che non rientrano nel contenuto del diritto non sono un abuso del diritto, ma un eccesso dal diritto ritenendo che: «il contenuto del diritto soggettivo sia delimitato non soltanto dalle puntuali previsioni di legge (limiti esterni), ma anche da limiti che ineriscono all'interna struttura del diritto (limiti interni), che sono rappresentati dall'interesse concreto del titolare, nel senso che il potere è attribuito a questo [...] fin dove con l'interesse astratto coincide l'interesse concreto; nonché dal principio di solidarietà fra i due soggetti del rapporto, come partecipi entrambi della stessa comunità».

All'inizio il concetto di abuso del diritto quale criterio limitativo del diritto emerse più come un principio etico-morale che come istituto giuridico¹⁰¹.

Nel c.c. del 1942 il legislatore non definisce il concetto di abuso del diritto anche se definisce il contratto concluso in frode alla legge *ex art. 1344 c.c.*

Aderendo a tale tesi, l'abuso dello strumento societario può essere sanzionato imputando direttamente ai soci i rapporti giuridici posti in essere dalla società, ovvero, in presenza di un gruppo di società, mettere in discussione l'alterità soggettiva delle singole società del gruppo imputando a ciascuna, o alla sola holding, i rapporti giuridici facenti formalmente capo ad ognuna¹⁰².

La dottrina, essenzialmente, per la repressione dell'abuso e il conseguente superamento dello schermo societario, non mette in discussione il concetto tradizionale di persona giuridica. La tesi più risalente nasce dall'elaborazione di Walter Bigiavi che, alla fine degli anni '40, formulò la teoria dell'imprenditore occulto¹⁰³. Tale ipotesi

¹⁰¹ S. Patti, *voce Abuso del diritto*, in *Dig. Disc. Priv.*, I, Torino, 1987.

¹⁰² Trib. Genova, 3 aprile 1984 in *banca dati Suite*, IPSOA.

¹⁰³ Tale teoria prende le mosse dal rilievo che l'esercizio di attività d'impresa può dar luogo ad un fenomeno analogo a quello determinato dal compimento di singoli atti giuridici per il tramite di un mandatario senza rappresentanza. In tali casi si verifica una dissociazione tra il soggetto al quale è formalmente imputabile la qualità di imprenditore ed il reale interessato. Altro non v'è, nel rapporto tra imprenditore occulto e prestanome, se non un contratto con il quale un soggetto si obbliga, nei confronti di un altro soggetto, ad esercitare per conto di quest'ultimo, ma in nome proprio, un'attività d'impresa. Si tratta, come sottolineato in precedenza, di un mandato; e poiché il mandatario non è qui autorizzato ad agire in nome del mandante, di un mandato senza rappresentanza. Trova applicazione, dunque, l'art. 1705 del c.c. secondo cui: «il mandatario che agisce in nome proprio acquista i diritti ed assume gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi, anche se questi hanno avuto conoscenza del mandato. I terzi non hanno alcun rapporto con il mandante». Nessuna disposizione esclude l'applicazione di questo principio in tema di impresa; di conseguenza sarebbe solo il mandatario, cioè il prestanome, l'unico responsabile degli atti di impresa compiuti con i terzi, mentre il mandante, ossia l'imprenditore occulto, non potrebbe essere considerato loro debitore. Quindi, in base all'art. 1705 è imprenditore agli effetti giuridici il soggetto nel cui nome è esercitata l'impresa. Chi dirige l'impresa non è perciò stesso imprenditore in senso giuridico: perché lo sia è necessario l'ulteriore requisito della spendita del nome. V. W. Bigiavi, *L'imprenditore occulto*, Padova, 1954; ID., *Il fallimento di soci sovrani, pluralità di*

rappresenta il superamento dello schermo societario utilizzato impropriamente e costituisce un modo per individuare ulteriori soggetti ai quali può essere imputata l'attività d'impresa.

L'imprenditore occulto è colui che svolge di fatto l'attività d'impresa anche se, formalmente, non ha alcun ruolo nella stessa, tale ragionamento venne elaborato dal Bigiavi partendo proprio da un'attenta analisi condotta sul fenomeno societario. Infatti se una società viene sostenuta finanziariamente o organizzativamente, in modo sistematico, da un soggetto esterno ad essa, è possibile, secondo l'autore, attribuire a questo soggetto la qualifica di socio occulto della società palese. Con un ulteriore passaggio logico, il Bigiavi ipotizzò che in un'impresa individuale, ove un soggetto terzo svolga di fatto la funzione di 'socio' di colui che spende il proprio nome nell'impresa, sia in realtà una società occulta¹⁰⁴.

L'autore si spinge fino a sostenere la responsabilità illimitata del c.d. 'socio tiranno', ovvero un socio 'palese' della società, che però dispone della stessa come cosa propria, in assoluto spregio delle disposizioni normative che regolano le società. In tale caso egli potrà essere considerato imprenditore occulto e, come tale, dovrà rispondere

imprenditori occulti, confusione di patrimoni, in *Giur. It.*, 1954, I, 691, I, 149; ID., *Responsabilità illimitata del socio "tiranno"*, in *Foro It.*, 1960, I, 1180; ID., *Imprese di finanziamento come surrogati del socio tiranno imprenditore occulto*, in *Giur. It.*, 1967, pag. 49; Per una ricostruzione della teoria A. Pavone La rosa, *La teoria dell'imprenditore occulto nell'opera di Walter Bigiavi*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1967, I, 623;

¹⁰⁴ Anche se la teoria 'pura' dell'imprenditore occulto non è stata seguita da nessun autore (se si eccettua Pavone La rosa), i primi due passaggi logici del pensiero bigiaviano si sono tradotti in disposizioni normative: infatti l'art. 147 L. Fall (comma 2) ha previsto il fallimento dei soci la cui esistenza non risultava al momento della dichiarazione ma è stata scoperta solo nel corso della procedura fallimentare; è previsto cioè il fallimento dei soci occulti sul presupposto, quindi, che i soci possono essere considerati imprenditori indiretti, cioè esercenti per "interposta società". La norma dell'art. 147, comma 2, L. Fall., sebbene formulata per un caso particolare è l'espressione di un principio generale che sostituisce nel campo dell'attività d'impresa, il principio codificato nell'art. 1705 del c.c..

dei debiti sociali con tutto il suo patrimonio personale e, nel caso, fallire.

La tesi del Bigiavi ha in parte trovato riconoscimento nelle norme della legge fallimentare che disciplinano il socio e la società occulta, ma le successive argomentazioni logiche che dovrebbero condurre a concepire il fallimento dell'imprenditore occulto e del socio tiranno non hanno avuto molto seguito né in dottrina¹⁰⁵ e né in giurisprudenza¹⁰⁶ perché contrastano con un'interpretazione letterale delle norme codicistiche, le quali richiedono come requisito per fondare la responsabilità dell'attività d'impresa, la spendita del nome commerciale dell'imprenditore.

Però è opportuno ricordare che sia la dottrina sia la giurisprudenza hanno fatto, di recente, riferimento alla teoria dell'impresa fiancheggiatrice¹⁰⁷: secondo tale teoria, determinati comportamenti che conducono alla sistematica ingerenza negli affari sociali possano integrare gli estremi di un'autonoma attività d'impresa. Quindi, i soci che abbiano abusato dello schermo societario, risponderanno illimitatamente come titolari di un'autonoma impresa commerciale individuale, per le obbligazioni contratte nello svolgimento dell'attività esercitata dalla società. Tale elaborazione nasce per apprestare

¹⁰⁵ Per una panoramica v. G.F. Campobasso, *Manuale, op.cit.*, 32. L'autore ritiene che senza spendita del nome non può esserci responsabilità d'impresa, tranne i casi espressamente previsti dalla legge.

¹⁰⁶ Vi sono alcune pronunce di merito ove i giudici hanno riconosciuto la figura dell'imprenditore occulto ma sono concentrate tutte in una specifica area geografica e sono abbastanza risalenti nel tempo: App. Bologna, 21 settembre 1991; Trib. Ferrara, 7 marzo 1994. L'unica sentenza di legittimità si riferisce esclusivamente al riconoscimento della figura del socio tiranno: Cass. n.804/2000.

¹⁰⁷ B. Inzitari, *La "vulnerabile" persona giuridica*, in *"Contratto e impresa"*, 1985, 679 ss.; Fabiani, *Società insolvente e responsabilità del socio unico*, Milano 1999, pagg. 39 e seguenti; N. Zorzi, *L'abuso della personalità giuridica. Tecniche sanzionatorie a confronto*, Padova 2002, 168 e seguenti; in giurisprudenza, Cass., 1956/3963, Cass. 1990/1439,; Cass., 1990/8154, 1991; Trib. Catania, 3 gennaio 1997 e App. Catania, 18 gennaio 1997; Cass. 10 aprile 1999, n. 3515 in *banca dati Suite*, IPSOA.

un'adeguata tutela ai creditori dell'imprenditore fallito in tutti i casi in cui l'impresa veniva esercitata da un prestanome "nullatenente".

7.1. Il concetto di abuso di diritto nel diritto tributario

Il concetto di abuso del diritto, di derivazione civilistica, da qualche decennio viene utilizzato anche in diritto tributario.

Per 'abuso del diritto' si intende, in diritto tributario, l'uso distorto di un determinato istituto giuridico per la realizzazione di finalità che sono estranee alla *ratio* dell'istituto utilizzato, al fine di lucrare un risparmio d'imposta.

L'elusione, invece, è una *species* dell'abuso di diritto ed è caratterizzata dalla presenza della frode: per ottenere un vantaggio di imposta illecito viene 'aggirata' la norma.

Tale concetto prevede, quindi, l'aggiramento delle regole giuridiche poste a tutela di un determinato interesse che, nel caso specifico, il soggetto privato sfrutta per realizzare un risultato che l'ordinamento non approva direttamente ed indirettamente disapprova¹⁰⁸.

Le suddette definizioni, però, sono ben lungi dall'essere pacifiche, anche perché i due concetti di abuso del diritto ed elusione evocano e si intrecciano con altre nozioni fondamentali come: il principio di buona fede, il legittimo affidamento, la frode alla legge. La trattazione complessiva di quest'argomento, quindi, richiederebbe un impegno che in questa sede non è possibile affrontare, perciò è necessario

¹⁰⁸ P. Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, 54. V. S. Capolupo, *Elusione ed abuso del diritto*, in *Il Fisco*, n. 42/2007, 1-6073; L. Carpentieri., *L'ordinamento tributario tra abuso ed incertezza del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 12/2008, I, 1053.

concentrare l'attenzione sul concetto di abuso del diritto per ottenere vantaggi fiscali illeciti e sull'evoluzione di tale nozione all'interno della normativa tributaria.

La diatriba tra abuso del diritto ed elusione ha inizio negli anni '80, quando si diffondono nella prassi alcune operazioni commerciali poste in essere quasi esclusivamente per ottenere risparmi d'imposta. La giurisprudenza della Corte di Cassazione dell'epoca sentenziò che a queste operazioni non erano applicabili gli strumenti civilistici e, nello specifico, non era possibile dichiarare nulli i contratti relativi ad operazioni elusive per frode alla legge *ex art. 1344*.

La Corte di Cassazione in queste sentenze affermò che, in mancanza di una 'clausola generale' che vieti le operazioni elusive, le stesse operazioni dovevano essere considerate lecite, ovviamente, laddove non vi fosse una specifica norma antielusiva da applicare alla fattispecie.

La connessione tra abuso del diritto, frode alla legge e i precetti costituzionali fu prospettata, già all'epoca, da una parte della dottrina che ipotizzava la natura immediatamente precettiva dell'art. 53 anche come norma che imponesse la scelta dell'istituto giuridico da utilizzare per porre in essere una determinata operazione commerciale¹⁰⁹.

A tale interpretazione la Corte obiettò che una ricostruzione dell'art. 53 diretta a ricercare un divieto assoluto di eludere le norme tributarie, che attraverso l'art. 1344 c.c. andasse ad far valere la nullità dei contratti 'elusivi', fosse da rigettare perché in contrasto il principio di

¹⁰⁹ G. Verde, *Frode alla legge e fisco: uno spunto da una recente sentenza delle sez. un. della Cassazione in tema di applicabilità dell'art. 1344 c.c.*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, II, 83 ss; F. Gallo, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, 11 ss.

certezza e stabilità dei rapporti giuridici privati, dal momento che l'imprevedibile individuazione del danno sociale, connaturato all'elusione fraudolenta della norma tributaria, avrebbe determinato una grande incertezza sulla sorte dei contratti.

Inoltre il Testo unico sulle imposte dirette (D.P.R. 917/1986) preclude un'interpretazione 'sostanzialistica' della norme citate, poiché ha un'impostazione eminentemente casistica che impedisce di far emergere la sostanza economica di un rapporto rispetto alla qualificazione formale data dalle parti.

Solo nel 1990 il legislatore, anche in virtù dell'orientamento giurisprudenziale che impediva di far ricorso ai rimedi civilistici per evitare l'elusione, ha inserito espressamente una clausola antielusiva riferita ad una pluralità di comportamenti ed ha affermato con l'art. 10 della legge 408/1990 che: «É consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere ai fini fiscali la parte di costo delle partecipazioni sociali sostenute e comunque i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di fusione, concentrazione, trasformazione, scorporo e riduzione di capitale poste in essere senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta». Questa disposizione prevedeva che la sanzione non era data dalla nullità del negozio giuridico posto in essere, ma dalla sua irrilevanza a fini fiscali; d'altronde la stessa non poteva essere definita come una clausola antielusiva generale perché il legislatore, per limitare la discrezionalità dell'amministrazione finanziaria, optò per una puntuale indicazione delle operazioni potenzialmente elusive.

Quest'ultimo era uno dei punti deboli di detta disciplina che, infatti, solo sette anni dopo fu di nuovo oggetto di modifiche normative con il

D.lgs. 358/1997 che introdusse l'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973. Questa disposizione ha avuto, invece, il pregio di indicare, tra gli atti in opponibili al fisco, non solo gli atti privi di una valida giustificazione economica ma anche gli atti diretti ad aggirare obblighi fiscali¹¹⁰.

La giurisprudenza di legittimità, infatti, a partire dal 2000 ha avviato un'interpretazione dell'art. 37-*bis* basata esclusivamente sui primi due commi, escludendo il terzo che tipizza che le operazioni antielusive. Il risultato di questo orientamento fu la possibilità di disconoscere i vantaggi fiscali derivanti da operazioni elusive, indipendentemente dall'elenco previsto al terzo comma dell'art. 37-*bis* o dalla presenza di una disposizione antielusiva specifica.

Secondo i giudici l'art. 37-*bis* poteva essere applicato a tutte le operazioni relative ad imposte dirette in virtù di uno specifico dovere di lealtà che graverebbe sul contribuente¹¹¹. In sintesi è stato affermato che esiste l'obbligo per il contribuente di comportarsi secondo buona fede nei confronti del fisco: tale affermazione nasce dalla presunta esistenza di un principio comunitario antielusivo di carattere generale indicato soprattutto dalla giurisprudenza CGUE¹¹².

Successivamente, la Suprema Corte mutò il proprio orientamento perché ipotizzò che il principio antielusivo europeo potesse essere applicato solo ai tributi armonizzati e, quindi, solo alle imposte

¹¹⁰ Ma anche questa norma non può essere definita una clausola generale antielusiva perché, al terzo comma, indica, puntualmente, le operazioni a cui si applica.

¹¹¹ Cass. n. 21212/2006 in *banca dati Suite*, IPSOA.

¹¹² V. Sentenza *Halifax* C-255 2006 La sentenza è da considerarsi il leading case in materia di abuso del diritto nel campo fiscale. In tale sentenza la Corte di Lussemburgo ha elaborato una nozione di abuso in modo del tutto autonoma dalle ipotesi di frode, richiedendo che le operazioni, pur realmente volute e immuni da rilievi di validità, devono avere "essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale".

indirette¹¹³, mentre per le imposte dirette vi era l'art 37-*bis*. Tale norma, però, alla luce delle considerazioni indicate precedentemente, non era sempre sufficiente a contrastare i fenomeni elusivi, allora la Cassazione decise che, nell'ordinamento giuridico vige un principio generale che vieta l'abuso del diritto¹¹⁴ e questo principio sarebbe desumibile direttamente dall'art 53 della Costituzione¹¹⁵. Questa disposizione costituzionale avrebbe un contenuto precettivo non solo nei confronti del legislatore ma anche del privato, quindi, obbligherebbe il contribuente a scegliere la forma giuridica opportuna per lo svolgimento delle operazioni commerciali ed, per converso, impedirebbe la possibilità di utilizzare un istituto giuridico per uno scopo diverso rispetto alla sua causa economico-sociale.

In questo modo l'art. 37-*bis* deve essere interpretato come una clausola antielusiva generale, indipendentemente dalle condotte tipizzate dal terzo comma¹¹⁶, perché costituirebbe una diretta attuazione dei principi indicati dall'art. 53 Cost.

Dopo aver introdotto il tema dell'abuso del diritto, è opportuno domandarsi se l'art. 37-*bis* sia applicabile anche alle società di comodo. Preliminarmente, però, occorre ricordare che tali società sono soggette alla specifica disciplina prevista dalla legge 724/1994, cioè una specifica disposizione antielusiva; in virtù di tale assunto *prima facie* dovrebbe essere esclusa l'applicazione della norma

¹¹³ F. Gallo, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rassegna tributaria*, 6/2015, 1315 ss.

¹¹⁴ Cass. n. 30055/2008; n.30056/2008; n. 30057/2008 in banca dati Suite, IPSOA. L. Vitale, *L'abuso del diritto quale nuovo principio antielusione dell'ordinamento tributario*, in *Il Fisco*, n. 44/2008, 1-7901;

¹¹⁵ V. supra Cap. I

¹¹⁶ *Contra* V. sentenza Cass. n. 27087/2014 in base alla quale i primi due commi dell'art. 37 bis individuano i presupposti in base ai quali l'operazione è elusiva, ma tale operazione deve rientrare tra quelle previste al comma 3 dell'art. 37 bis. Quindi il terzo comma avrebbe la funzione di delimitare l'area di applicazione dell'elusione.

antielusiva ‘generale’, proprio perché esiste una specifica disposizione che prevede espressamente il trattamento delle società di mero godimento.

Tale ragionamento però non tiene conto che il test di operatività per verificare se una determinata società sia di comodo è basato su criteri matematici e, inoltre, prevede numerose cause di esclusione automatica. Quindi non sarebbero così rari in casi nei quali una società non è soggetta al test di operatività per una causa di esclusione automatica o per la presentazione di un’istanza di interpello, quindi considerata ‘operativa’, potrebbe essere comunque presentare le caratteristiche dell’elusione fiscale *ex art. 37-bis*.

La giurisprudenza molto raramente si è occupata dell’astratta applicabilità dell’art *37-bis* alle società già qualificate come operative ma un’interessante sentenza della Commissione provinciale di Messina n. 402/2013 ha affermato che: «Sebbene nella specie non sia in discussione la redditività della società (di cui all’art. 30, c. 1, 1. cit), le caratteristiche concrete dell’operazione in esame denotano inequivocamente che la finalità perseguita attraverso la sua costituzione sia stata non quella di perseguire uno scopo produttivo mediante l’esercizio, in forma associata, di un’attività economica, bensì quelle di occultare al fisco gli effettivi proprietari del bene conferito e di consentire loro di utilizzarlo usufruendo del più favorevole trattamento fiscale previsto per i beni sociali e delle agevolazioni relative ai consumi di carburante [...] in secondo luogo in quanto la fattispecie sottoposta all’ufficio fiscale corrisponde solo parzialmente a quella poi concretamente venutasi ad integrare: in quanto nell’interpello si accenna di possibile noleggioro "nei primi

tempi" ai soci, mentre, di fatto, nell'intero biennio successivo, sembra che gli unici noleggiatori siano stati i soci».

In questa sentenza, quindi, è stata prevista la possibilità di applicare l'art. 37-*bis* anche ad una società che aveva chiesto ed ottenuto la disapplicazione della disciplina delle società non operative. Di fatto quindi sembrava astrattamente ipotizzabile dimostrare l'elusività di una società che, *ope legis*, deve essere considerata operativa e disconoscere i vantaggi fiscali derivanti dall'utilizzo abusivo dello strumento societario.

Queste conclusioni devono essere necessariamente riviste alla luce della nuova disciplina antielusiva prevista dalla legge delega di riforma fiscale n.23/2014 ed attuata dal D.lgs. 128/2015. Tale fonte normativa ha introdotto una 'vera' clausola generale antielusiva nel nostro ordinamento: infatti l'art. 10-*bis* della legge 212/2000, così come novellato dall'art. 1 del D.lgs. 128/2015 ora prevede che: «Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni».

La modifica normativa, poi, specifica meglio cosa debba intendersi per 'operazione priva di sostanza economica': ovvero operazioni che, ai sensi dell'art. 10-*bis* comma 3°, non siano « giustificate da valide ragioni economiche extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo e gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento

strutturale e funzionale dell'impresa, ovvero, dell'attività professionale del contribuente».

Questa precisazione unitamente alla specificazione del concetto di 'vantaggio fiscali abusivo' ha contribuito ad elaborare una nozione di abuso del diritto molto più netta e definita rispetto al dettato dell'art. 37-*bis*, per limitare la discrezionalità degli uffici finanziari e della magistratura tributaria.

Il legislatore nel dettare la nuova definizione di abuso del diritto, ha mutuato molte definizioni contenute nella raccomandazione della Commissione UE sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012¹¹⁷, richiamata dallo stesso art. 5 del suddetto decreto che aveva elaborato quei concetti desumendoli dalla giurisprudenza CGUE¹¹⁸.

Tralasciando gli interessanti ed innumerevoli profili dell'abuso e ritornando all'esame del rapporto tra elusione e le società di comodo, è necessario riconoscere che la nuova nozione di abuso, per quanto riguarda il trattamento delle società di comodo, appare quasi irrilevante tranne che per un aspetto: il nuovo art. 10-*bis* al comma 12° prevede che « In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie». Quindi sembra che sia stato espressamente previsto dalla nuova norma l'inapplicabilità della nozione di abuso del diritto alle società non operative, destinatarie di specifiche disposizioni antielusive. Se così fosse interpretata tale novella, il ragionamento

¹¹⁷ G. Zizzo, *L'abuso del diritto tra incertezze della delega e raccomandazioni europee*, in "Corriere Tributario", n. 39/2014, 2997.

¹¹⁸ Sent. C-255/02 Halifax contro Commissioners of Customs & Excise; Sent. C-110/99 Emsland-Stärke GmbH contro Hauptzollamt Hamburg-Jonas in *banca dati Suite*, IPSOA.

fatto in precedenza, relativo alla eventuale elusione realizzata dalla società nonostante il rispetto delle norme formali sul test di operatività diventerebbe privo di rilevanza.

Solo la futura prassi giurisprudenziale potrà affermare se l'art. 10-*bis* comma 12° sarà applicabile esclusivamente alle norme antievasive (ovvero alle disposizioni penali tributarie) o anche alle altre norme tese ad evitare uno specifico abuso.

PROFILI FISCALI DELLE SOCIETÀ DI MERO GODIMENTO

La normativa tributaria non ha mai elaborato una definizione espressa di società di comodo.

Quando il legislatore ha introdotto la normativa tributaria su tali società ha avuto in mente la stessa definizione di società di comodo regolata dall'articolo 2248 del c.c.? è possibile desumere che la definizione civilistica di società di comodo sia applicabile anche alla normativa tributaria?

La normativa tributaria ha elaborato un concetto molto più ampio perché, come si vedrà in questo capitolo, prevede l'applicazione di requisiti oggettivi per valutare l'operatività o meno di una società: ovvero in base a criteri puramente matematici tratta in maniera fiscalmente deteriore una determinata società qualificandola come non operativa. Tale normativa finisce così per equiparare fenomeni evidentemente elusivi della norma fiscale, ad altri casi nei quali l'intento abusivo potrebbe non esservi: ad esempio, nei casi di mancanza di redditività dovuto ad una crisi aziendale.

Considerare automaticamente società di comodo tutti i soggetti che hanno conseguito un risultato economico negativo per una pluralità di periodi d'imposta, significa penalizzare di fatto le strutture societarie che svolgono concretamente un'attività economica, rischiando invece di non porre la dovuta attenzione ai fenomeni elusivi, dal momento che le società che vorranno occultare i propri ricavi dichiareranno

degli utili anche se modesti in modo da impedire l'applicazione della disciplina in esame.

Parte delle dottrina¹¹⁹ spinge il legislatore a rivedere tale disciplina perché le società di comodo, secondo tale visione, dovrebbero essere solo quelle che non esercitano in concreto un'attività d'impresa e che dissimulano, quindi, un mero godimento dei beni sociali o una mera gestione passiva del patrimonio immobiliare mediante locazione, tale da indurre a postulare l'esistenza di una comunione di beni. Il legislatore, quindi, dovrebbe prevedere, e non solo ai fini fiscali, la degradazione della forma societaria commerciale a quella civile di comunione. La conseguenza pratica sarebbe quella di imputare ai singoli soci il reddito conseguito o attribuibile per presunzione alla società e la loro esclusione dal campo di applicazione dell'IVA dovendo essere costoro considerati dei veri e propri consumatori finali. In modo critico si può sottolineare l'incoerenza tra il fine e mezzo, dato che l'obiettivo di contrastare la costituzione di società che sono meri contenitori patrimoniali potrebbe essere più efficacemente perseguito mutuando *in toto* la disciplina civilistica e il concetto di abuso del diritto¹²⁰.

In questo modo potrebbe essere eliminata, almeno parte, della complessa disciplina che caratterizza le società di comodo, innanzitutto il test di operatività e la disapplicazione della disciplina previo interpello obbligatorio.

¹¹⁹ M. Damiani-F. Marrone, *Società non operative e determinazione della ricchezza*, in *Dialoghi tributari*, 3/2014, 262; M. Damiani, *Società di comodo e perdite sistematiche: l'abuso del diritto risolve le possibili discriminazioni*, in *Corr.trib.*, n.12/2014, 929: secondo il quale «sarebbe stato interessante sbarazzarsi in un colpo di una sovrastruttura legislativa ormai caleidoscopica e di numerosi adempimenti divenuti oppressivi per tutti». V. anche R. Lupi, *Le società di comodo come disciplina antievasiva* in *Dialoghi Dir. Trib.*, 9/2006, 1097 ss.;

¹²⁰ M. Andriola, *Cass. SS. UU., nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008 Abuso del diritto: necessità di un intervento legislativo o della Corte Costituzionale*, in *Il Fisco*, n. 14/2009.

La delega per la riforma fiscale prevista dalla Legge n. 23 dell'11 marzo 2014, ha dato una definizione molto ampia di abuso del diritto tale da poter ricomprendere probabilmente anche l'abuso della forma societaria per finalità fiscali¹²¹.

1. Evoluzione normativa della disciplina tributaria delle società di comodo

Originariamente il legislatore prese in considerazione solo le società immobiliari di comodo, infatti, con la l. n. 930/1955 all'art.1 comma 3°, definiva come società immobiliari quelle che: «nei cinque esercizi chiusi anteriormente alla entrata in vigore della presente legge abbiano svolto un'attività limitata esclusivamente alla proprietà e alla gestione di beni immobili, anche se nell'atto costitutivo siano previste operazioni di commercio»¹²². Questa normativa aveva come finalità quella di arginare il fenomeno delle società immobiliari di comodo attraverso l'esclusione dell'imposta di ricchezza mobile (all'epoca forma di tassazione diretta del reddito societario) in caso di scioglimento o trasformazione di dette società. Sempre in tema di società immobiliari l'art. 3, comma 2°, del D.P.R. 1972/643 sull'INVIM, assoggettava le cd. società di gestione immobiliare all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, individuandole nelle «società che svolgono in modo esclusivo o

¹²¹ L'art. 5, infatti, dispone che si debba prendere in esame:«(...) la condotta abusiva come uso distorto di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione (...)».

¹²² La circolare emanata dall'amministrazione finanziaria 1 dicembre 1955, n. 352750, chiariva che, ai fini dell'applicazione di tale disciplina, l'attività da prendere in considerazione era quella effettivamente svolta dalla società indipendentemente da quanto formalmente previsto dall'atto costitutivo. Questa normativa si applicava, quindi, quando l'attività sociale si fosse limitata, nel quinquennio precedente, alla mera gestione di beni immobili.

prevalente attività di gestione di immobili» e identificando la ‘prevalenza’ nell’ipotesi in cui il volume di affari complessivo, nei due anni solari anteriori al compimento del presupposto impositivo: «è costituito per oltre la metà da corrispettivi derivanti da locazioni di immobili, previa assunzione, come corrispettivi, per gli immobili non locati, del reddito catastale rivalutato a norma di legge».

Il primo progetto di legge che tendeva a reprimere con una ‘sanzione’ prettamente tributaria le società di comodo fu elaborato dalla Commissione De Gregorio, per iniziativa governativa, durante la legislatura 1963-1968, l’art. 1, di tale progetto prescriveva che: l’oggetto sociale dovesse essere un’attività ‘effettivamente esercitata’, sancendo in caso contrario una specifica causa di scioglimento della società, che poteva essere fatta valere da chiunque vi avesse interesse ed era altresì rilevabile d’ufficio dal giudice.

Questa disposizione faceva *pendant* con l’art. 96 di tale progetto che avrebbe previsto una sanzione, pari al doppio dell’imposta dovuta sul reddito della società e delle altre imposte dirette dovute in virtù del patrimonio sociale, per quelle società che non esercitavano attività d’impresa per un periodo superiore ai tre anni¹²³.

La legge Visentini-*ter* n.17/1985, che converte in legge il d.l. 853 del 1984, è il primo testo normativo, prettamente tributario, nel quale si accenna, anche se incidentalmente, alle società di mero godimento. Infatti, l’art. 3, ai commi 21 e 21-*bis*, prevedeva l’introduzione di una specifica tassa di concessione governativa per quelle società che, di

¹²³L. Perrone, *Le società immobiliari: profili tributari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, I, 879 ss; M. Miscali, *Brevi considerazioni intorno alla strumentalità degli immobili posseduti da società immobiliari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1981, I, 873 e ss; R. Costi, *Considerazioni critiche sull’art. 1 del progetto*, in *La riforma delle società di capitali in Italia: studi e dibattiti, atti di Convegno internazionale di studio sulla riforma delle le società per azione*, a cura di G. Fenghi - A. Santamaria, Milano, 1968, 569.

fatto, non svolgevano alcuna attività commerciale, agevolando l'assegnazione diretta dei beni ai soci e la liquidazione delle suddette società¹²⁴.

L'art. 30 della legge 724/1994 ha introdotto, per la prima volta una disciplina -anche se non organica- delle società di comodo, affermando che: «Agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano, salva la prova contraria, non operative se hanno meno di cinque dipendenti e se dal conto economico risultano ricavi, incrementi di rimanenze nonché proventi, esclusi quelli straordinari, inferiori a lire 800 milioni ragguagliati alla durata dell'esercizio se questa è inferiore o superiore a dodici mesi. Per i soggetti diversi da quelli indicati nell'articolo 113 del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, si considerano soltanto i ricavi e gli incrementi delle rimanenze. La prova contraria deve essere sostenuta da riferimenti a oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi, di proventi e di rimanenze nella misura richiesta dalle disposizioni del presente comma».

Questa norma, così come novellata dall'art. 27 legge n. 85/1995, si applicava a tutte le società, tranne quelle che si trovavano in un periodo di 'non normale svolgimento di attività', quali ad esempio le società che stavano cessando l'attività e le società che, invece, iniziavano la loro vita economica.

¹²⁴ R. Braccini, *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *Rivista delle Società*, 1985, 1126

Attraverso l'esegesi del precetto si delineava, ai fini delle leggi tributarie, il concetto di società non operativa: ovvero quando la società contemporaneamente aveva meno di cinque dipendenti¹²⁵ e prodotto ricavi effettivi inferiori a 800 milioni di lire¹²⁶. Inoltre, la società non operativa veniva assoggettata a tassazione mediante la presunzione di un reddito minimo imponibile, quantificato nel 2% del patrimonio netto, aumentato dei finanziamenti da parte di soci e di terzi destinati alle immobilizzazioni aziendali e prevedendo che la base imponibile su cui applicare tale coefficiente non doveva essere inferiore a 8 milioni di lire¹²⁷.

Il comma 1 dell'art. 30 della L. n. 724/1994 non si rifaceva, dunque, alla nozione civilistica di 'società di comodo'¹²⁸, ma considerava, come non operativi, le società che presentavano determinate difformità nella struttura e nell'attività sociale concretamente svolta e che, in virtù di ciò, inducevano a sospettare l'esistenza di 'finalità elusive'. La società di comodo era considerata, quindi, tale, sulla base di criteri aventi natura squisitamente quantitativa e non qualitativa¹²⁹.

¹²⁵ La norma non chiarisce se il valore del numero dei dipendenti deve essere preso in considerazione al 31/12 o come valore medio del periodo di imposta. Il d.m. del 5 aprile 1995 ha detto che la base di cui tener conto ai fini del conteggio del numero dei dipendenti deve tener presente del: «numero di dipendenti che mediamente risultano alle dipendenze della società nel corso del periodo di imposta. Tale numero si ottiene normalizzando il numero degli stessi in base alle giornate retribuite e tenendo conto che le giornate retribuibili per un lavoratore che ha prestatato la propria attività per un intero anno sono pari a 312».

¹²⁶ C. G. Smaldini, *Le società di comodo, accertamento e difesa del contribuente*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2008, 23.

¹²⁷ Vengono fatte delle eccezioni nel caso di società a responsabilità limitata il cui patrimonio netto non era superiore a 40 milioni di lire per le quali il reddito imponibile non poteva, comunque, essere inferiore a 4 milioni di lire e per le società a responsabilità limitata il cui patrimonio netto era superiore a 40 milioni di lire, ma non a 150 milioni di lire, per le quali il reddito imponibile non poteva essere inferiore a 6 milioni di lire.

¹²⁸ V. *supra* Cap. II

¹²⁹ F. Tesauro, *Le società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 22/1995, 10.: «Per chi abbia presente il dibattito sulle società di comodo che si svolge da decenni tra i civilisti ed i commercialisti può destare qualche perplessità la definizione che ne assume questa norma, in ragione del suo fondarsi su un dato prettamente quantitativo: in effetti, la norma muove dal concetto che la forma della società di capitali si addice solo a società che hanno un volume di affari proporzionato ai capitali

La presunzione prevista dall'art. 30 era (ed è tuttora) una presunzione relativa: cioè è prevista la possibilità per il contribuente di articolare la prova contraria purché sostenuta da riferimenti a oggettive situazioni di carattere straordinario che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi, di proventi e di rimanenze nella misura richiesta¹³⁰: non era comunque consentito un accertamento automatico, cioè *inaudita altera parte*, ma era obbligatorio instaurare un preventivo contraddittorio con il contribuente relativo al reddito presunto¹³¹.

L'art. 30 ha subito numerose modifiche negli anni immediatamente successivi ad opera dell'art. 2 del d.l. 8 agosto 1996/437 (convertito con modificazioni dalla legge 24 ottobre 1996/556); dell'art. 3, comma 37° della l. 23 dicembre 1996/662: queste modifiche hanno esteso la disciplina delle società di comodo anche alle società di persone che erano state escluse dalla prima formulazione della norma¹³².

Anche dopo l'inizio del nuovo millennio le società di comodo sono tornate ad essere al centro di una tumultuosa produzione normativa che ha ancora una volta modificato la disciplina contenuta nell'art. 30:

di cui dispongono (capitale proprio di finanziamento). Non c'è però, da stupirsi: i sintagmi "società di comodo" o "non operativa" hanno valore convenzionale (sono definizioni di parole e non di cose)».

¹³⁰ La formula dell'art. 30 prima della novella *ex art. 27 legge n. 85/1995* diceva «sostenuta da oggettivi riferimenti al particolare settore in cui opera la società, ovvero a particolari o temporanee situazioni di mercato anche territoriali, che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi ordinariamente retribibili dal possesso delle immobilizzazioni di cui all'art. 2426, numeri da 1 a 4, del c.c., ovvero dalla tipologia dell'attività esercitata che obblighi la società a sostenere per più esercizi costi finalizzati alla realizzazione di beni destinati alla cessione».

¹³¹ Il testo prescriveva che «tale accertamento é effettuato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni. Nella risposta devono essere indicati i motivi posti a fondamento della prova contraria di cui al comma 1. I motivi non adottati in risposta alla richiesta di chiarimenti non possono essere fatti valere in sede di impugnazione dell'atto di accertamento; di ciò l'Amministrazione finanziaria deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta».

¹³² L. Del Federico, *Rimborso della così detta "tassa sulle società" e declino della giurisdizione condizionata*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, 1065; L. Tosi., *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in AA.VV. *Le società di comodo*, Padova, 2008.

una prima volta, per effetto dell'art. 35, commi 15 e 16 del D.l. 4 luglio 2006/223 (convertito con modificazioni nella L. 4 agosto 2006/248) e poi successivamente, per effetto dell'art. 1, commi 109 e seguenti della L. 27 dicembre 2006/296 (legge finanziaria); infine dall'art.1, comma 128 della L. 24 dicembre 2007/244, che tra l'altro ha previsto agevolazioni per la trasformazione delle società di mero godimento in società semplice (le uniche, com'è noto, che non possono svolgere attività di impresa commerciale)¹³³.

Successivamente i commi 36°- *quinquies* e 36°- *duodecies*, dell'art. 2, della legge n.148 del 2011 hanno, a loro volta, modificato ulteriormente la disciplina delle società non operative. Le modifiche più significative riguardano l'applicazione di un'imposta sul reddito delle società (IRES) maggiorata di 10,5 percentuali rispetto alla normale aliquota prevista da tale imposta che è, attualmente, del 27,5%. In tal modo l'imposta sulle società di mero godimento, e più in generale sulle società non operative arriva a circa il 38% dei ricavi.¹³⁴

Inoltre il suddetto intervento normativo ha esteso la disciplina dettata per le società non operative anche alle cd. società 'in perdita sistematica', ovvero che a quegli enti che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per almeno tre esercizi consecutivi¹³⁵.

Gli ultimi, recentissimi, interventi in materia di società non operative sono contenuti nella legge delega di riforma del sistema fiscale, art. 12 comma 1° lettera d) n. 23/2014 che ha previsto la razionalizzazione, la

¹³³ M. Boidi-F. Ghiselli, *La nuova disciplina sulle società di (s)comodo*, in *Il Fisco*, n. 13/2007, 1833;

¹³⁴ V. *supra* cap. I

¹³⁵ D. Deotto, *Senza abuso della persona giuridica la disciplina delle società di comodo non trova applicazione*, in *Corriere tributario*, n.24/2012, 1852;

revisione e la riscrittura della normativa in materia di società di comodo.¹³⁶

La promessa modifica, contenuta nella legge delega fiscale, non è però stata attuata entro il termine di ‘scadenza’ di tale delega ed è possibile affermare che, sicuramente, questa rappresenta un’occasione persa perché sarebbe stata la sede ideale per poter introdurre una disciplina organica in tale materia.

2. Ambito soggettivo di applicazione delle disciplina

Il comma 1 dell’art. 30 individua i soggetti destinatari della disciplina sulle società di comodo: originariamente si applicava solo alle società per azioni ed in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato e enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Dopo le modifiche operate dall’art. 3, comma 37°, della L. 1996/662, la normativa fu estesa anche alle società commerciali di persone (società in nome collettivo e società in accomandita semplice).

La disciplina delle società non operative non pone altre condizioni per la sua applicazione: infatti essa opera a prescindere dal tipo di attività esercitata o dall’oggetto sociale, dal regime di contabilità adottato, dalla compagine sociale e dai criteri di determinazione del reddito d’impresa.

Le società, per non essere sottoposte al test di operatività, devono trovarsi soltanto in un periodo di non normale svolgimento dell’attività

¹³⁶G. Ferranti, *La revisione della disciplina delle società di comodo e dei beni in godimento ai soci*, in “*il fisco*” n. 20/2014, 1911.

economica. La giurisprudenza¹³⁷ ha ritenuto che questo presupposto si verifica non solo nelle società in stato di liquidazione ma in tutti i casi nei quali la società non esercita la sua normale attività per ragioni indipendenti dalla sua volontà, infatti, la sentenza della Cassazione 17676 del 2013 afferma che: «il legislatore, usando la an-zidetta ampia espressione, non ha evidentemente inteso restringere l'eccezione ivi prevista al solo caso della liquidazione dell'ente».

Non sono espressamente indicati dalla norma, quindi, risultano escluse, le società cooperative e le mutue assicuratrici perché esercitano un'attività con scopo mutualistico: con finalità di realizzare beni e servizi o occasioni di lavoro per i membri a condizioni più vantaggiose di quelle che essi potrebbero trovare rivolgendosi al mercato. Anche i soci di una cooperativa mirano quindi all'ottenimento di un risultato economico e di un vantaggio patrimoniale attraverso lo svolgimento di un'attività d'impresa ma l'obiettivo prevalente non è la massimizzazione del profitto ma i cd. ristori, ovvero un risparmio di spesa per i beni o servizi acquistati direttamente dalla società.

Inoltre non sono soggetti al test gli enti commerciali residenti nel territorio dello Stato diversi dalle società, gli enti non commerciali residenti nel territorio dello Stato, le società consortili (in questo caso la motivazione dell'esclusione è la stessa delle cooperative: ovvero la mancanza dello scopo lucrativo) e le società semplici¹³⁸. Per quanto

¹³⁷ Cass. civ. Sez. V n. 17676/2013 in *banca dati Suite*, IPSOA.

¹³⁸ La circolare 25/e del 2007 prevede inoltre che :«Risultano, altresì, esclusi dalla predetta disciplina, per espressa previsione contenuta nello stesso articolo 30: 1) i "soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, e' fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali". La disposizione riguarda, in particolare: a) le società finanziarie, indicate nell'art. 106 del decreto legislativo n. 385 del 1993, per le quali vige l'obbligo di iscriversi in un apposito elenco generale tenuto dall'Ufficio Italiano Cambi; b) i Centri di assistenza fiscale, di cui agli articoli 32 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241; c) le società costituite da enti locali territoriali ai sensi

riguarda quest'ultima forma societaria, ovviamente, la sua esclusione trova fondamento nell'impossibilità di tale di tipo societario a svolgere attività d'impresa commerciale e per questo motivo, vi è, infatti, una equiparazione sostanziale tra tassazione della persone fisiche e quella delle società semplici.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria, l'art. 30 della Legge n. 724/1994 doveva comprendere anche le società agricole, in quanto non era prevista nessuna specifica esclusione. Il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2012/87956, invece, ha chiarito che la disapplicazione automatica si applica anche: «(...) alle società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art. 2135 del c.c. e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99», con riferimento sia al triennio di perdita sistematica, che all'ipotesi in cui i ricavi non risultino congrui rispetto al valore dei beni. L'esclusione riguarda quindi tutte le società che hanno come oggetto sociale l'esercizio esclusivo di attività agricole, nonché quelle che hanno nella denominazione sociale la dicitura «società agricola». Bisogna rammentare che, ai fini della norma, non è necessario che un socio o un amministratore rivesta la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

Come sopra accennato, rientrano nell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina soggetti non residenti nel territorio dello Stato, diversi dalle società, che abbiano una stabile organizzazione in

dell'art. 113, comma 4, lettera a), e dell'articolo 116 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267; d) le società, a prevalente partecipazione pubblica, derivanti dal processo di trasformazione *ex lege* in società per azioni degli enti appartenenti al comparto delle cd. "partecipazioni pubbliche" (quali, ad esempio, quelli contemplati nel decreto legge 11 luglio 1992, n. 333, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359)».

Italia¹³⁹. Per completare, il discorso si può ricordare che, l'art. 73 comma 5, del TUIR prevede alcune presunzioni di 'esterovestizione' dei redditi, ovvero presume che siano fittiziamente domiciliati all'estero e privi di una stabile organizzazione nel nostro territorio quegli enti che: « detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del c.c., nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del c.c., da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato», a questi enti si applicherà il test di operatività.

Inoltre, l'art 26 comma 4° del d.l. 179 del 2012 convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2012, n. 221, noto come 'decreto crescita-bis', ha previsto l'esclusione dal test di operatività per le cd. 'start up innovative'. Il comma 1° dell'articolo 25, di tale decreto legge definisce dette società, individuando in particolare, nella crescita sostenibile, nello sviluppo tecnologico, nella nuova imprenditorialità e nell'occupazione gli obiettivi fondamentali perseguiti dalle start up, al fine ultimo di: «contribuire allo sviluppo di nuova cultura imprenditoriale, alla creazione di un contesto maggiormente favorevole all'innovazione, così come a promuovere maggiore

¹³⁹ La stabile organizzazione è definita dall'art. 162 del Tuir e dall'art. 5 del Modello di Convenzione dell'Ocse. Entrambe le norme definiscono la stabile organizzazione come una sede fissa di affari, munita di rappresentanza stabile, ove l'impresa esercita in tutto o in parte la propria attività.

mobilità sociale e ad attrarre in Italia talenti, imprese innovative e capitali dall'estero».¹⁴⁰

La circolare A.E. 16/e del 2014 chiarisce che alle ‘start up innovative’ non si applica: «la disciplina sulle società cosiddette di comodo, ovverosia quella sulle società cosiddette “non operative”, di cui all’articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, e quella sulle cosiddette “società in perdita sistematica” di cui all’articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del d.l. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L.14 settembre 2011, n. 148».

3. Cause di esclusione automatica

L’art. 30, comma 1°, della l. 724/1994, individua una serie situazioni particolari nelle quali è automaticamente esclusa l’applicabilità della disciplina sulle società non operative¹⁴¹. Le cause di esclusione automatiche sono tassative e non sono suscettibili di interpretazione estensiva.

Le ipotesi descritte dalla norma sono innumerevoli, innanzitutto sono: le società che, per la loro peculiare attività, hanno l’obbligo di costituirsi in società di capitali¹⁴²; le società in amministrazione

¹⁴⁰ Il legislatore è intervenuto successivamente con il D.l. 28 giugno 2013, n. 76, convertito con modificazioni dalla legge 9 agosto 2013, n. 99, che, intervenendo sulla formulazione dei commi 2 e 3 dell’articolo 25 del decreto-legge n. 179 del 2012, hanno introdotto alcuni correttivi concernenti i requisiti di accesso allo status di impresa ‘start-up innovativa’, rendendoli meno stringenti e ampliando la platea delle imprese che possono rientrare in tale nozione e godere dei benefici fiscali.

¹⁴¹ I soggetti che non rientrano in tali esimenti saranno potenzialmente soggetti alle regole previste per le società non operative a meno che propongano il peculiare interpello disapplicativo previsto dalla norma. V *infra* cap. 4

¹⁴² In particolare: le società finanziarie ex art. 106 D.Lgs 358/1993 tenute ad iscriversi nell’elenco generale presso l’Ufficio Italiano Cambi, i C.A.F., le società costituite da enti locali territoriali ai sensi degli artt. 113, comma 4, lettera a) e 116 del D.Lgs 267/2000 (TUEL), le società trasformate per legge in società per azioni appartenenti al comparto delle partecipazioni pubbliche, le società

controllata o straordinaria, nonché sottoposte a procedure di fallimento, liquidazione coatta amministrativa o concordato preventivo¹⁴³; le società esercenti servizi di trasporto pubblico¹⁴⁴, analoga esclusione è prevista per le società che controllano soggetti quotati, per gli stessi soggetti quotati e per le società e enti da quest'ultimi controllati¹⁴⁵; quelle aventi più di 50 soci¹⁴⁶.

Inoltre la legge finanziaria del 2008 ha introdotto altri casi di esclusione automatica dal test di operatività per quelle società che: hanno avuto un numero di dipendenti non inferiore alle dieci unità nei due esercizi precedenti. Lo stesso vale per le società partecipate da enti pubblici per almeno il 20% e per quelle risultanti congrue e coerenti ai fini dell'applicazione degli studi di settore ed infine per le società aventi un valore della produzione superiore all'attivo patrimoniale.

4. Test di operatività

L'art. 30 al comma 1 recita: «Agli effetti del presente articolo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio

sportive che stipulano contratti con atleti professionisti che, in virtù dell'art. 10 della L. 23 marzo 1981, n. 91, sono costituite sotto forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata.

¹⁴³ Circolare A.E. 9/e febbraio 2008.

¹⁴⁴ Risoluzione A.E. n. 43 del 12 marzo 2007

¹⁴⁵ Sono esclusi i seguenti soggetti: società ed enti quotati in mercati regolamentati (anche esteri), società ed enti che controllano società quotate in mercati regolamentati (anche esteri), società ed enti controllate, anche indirettamente, da società quotate in mercati regolamentati (anche esteri).

¹⁴⁶ Prima della legge Finanziaria per il 2008, l'esclusione automatica dalla disciplina delle società non operative valeva per quelle con un numero di soci non inferiore a 100. Oggi la compagine sociale non deve essere inferiore ai 50 soci, numero che si ritiene sufficiente affinché non si effettuino manovre elusive.

dello Stato, si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico, ove prescritto, è inferiore alla somma degli importi che risultano applicando le seguenti percentuali: a) il 2 per cento al valore dei beni indicati nell'art. 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti; 90 b) il 6 per cento al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-*bis*, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5 per cento; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti la percentuale è dell'1 per cento; c) il 15 per cento al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria».

Le percentuali applicabili a tali comparti sono state, in parte, modificate dalla legge finanziaria 2008.

La circolare del 14 febbraio 2008, n. 9/E ha chiarito che le nuove percentuali previste dalla legge finanziaria 2008 sono applicabili a partire dal periodo d'imposta 2008 e, quindi, saranno utilizzate per la

prima volta solo nel test di operatività effettuato nel 2009 sul periodo d'imposta 2008.

Quindi, l'art. 30, nel testo attualmente in vigore, reca al comma 1 gli indici patrimoniali che consentono di stabilire se una società è operativa o meno, cioè se l'applicazione di determinate percentuali ad alcuni indici patrimoniali conduce ad un ammontare di ricavi superiore a quelli effettivamente realizzati, ovverosia se c'è un rapporto anomalo tra gli *assets* societari e il reddito prodotto.

Il criterio previsto dall'art. 30 è detto test di operatività, perché il suo superamento o meno divide lo status di operatività o di non operatività della società interessata. Tale test consiste nel confrontare i ricavi 'figurativi' con i ricavi 'effettivi' derivanti dal conto economico; se i primi risultano superiori a questi ultimi, la società sarà considerata non operativa; al contrario, la società sarà considerata operativa ove i ricavi effettivi siano superiori.

I ricavi figurativi si calcolano applicando i coefficienti al valore degli elementi patrimoniali individuati dal suddetto art. 30.

Contabilmente, il valore dei beni da assumere è quello medio dell'esercizio corrente e dei due esercizi precedenti. I ricavi figurativi, quindi, sono valori presunti e fungono da elemento di confronto rispetto ai ricavi effettivi.

La suddetta norma indica gli elementi patrimoniali rilevanti ai fini della determinazione dei ricavi figurativi. Essi possono essere suddivisi in tre categorie (anche se con varie distinzioni all'interno delle stesse):

- 1) titoli ed assimilati (beni indicati nell'art. 85, comma 1, lettere c), d) ed e) del D.p.R 917/86, azioni e quote di partecipazioni in soggetti IRES, obbligazioni o altri titoli in serie o di massa e

strumenti finanziari simili alle azioni), quote di partecipazione in società commerciali di cui all'art. 5 del D.p.R 917/86, (anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, nonché i crediti);

2) beni immobili e navi (immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-*bis*, comma 1, lettera a) del D.p.R 633/72, anche in locazione finanziaria;

3) altre immobilizzazioni (altre immobilizzazioni materiali ed immateriali, anche in locazione finanziaria).

Per ognuna delle categorie individuate vi è uno specifico coefficiente da applicare per la determinazione dei ricavi figurativi.

L'Agenzia delle Entrate ha emanato una serie di circolari volti a chiarire la corretta interpretazione delle categorie citate. La circolare 25/E del 2007¹⁴⁷ aiuta molto a comprendere la corretta applicazione delle disciplina in esame, offrendo nel contempo vari spunti di riflessione.

Il primo spunto è dato dalla classificazione dei coefficienti *ex art.* 30, la citata circolare afferma che, si applica, ai fini del calcolo, lo schema di stato patrimoniale previsto dall'art. 2424 c.c., e, invece, per i soggetti non tenuti alla redazione del bilancio secondo lo schema civilistico, ovvero i soggetti in regime di contabilità semplificata, rilevano i risultati delle scritture contabili di cui all'art. 18 del D.p.R 600/73. Inoltre si prevede che le partecipazioni siano conteggiate indipendentemente dalla loro classificazione in bilancio tra le immobilizzazioni o nell'attivo circolante.

¹⁴⁷ Con la presente circolare, che completa l'intervento interpretativo iniziato con le circolari 4 agosto 2006 n. 28/E, 2 febbraio 2007, n. 5/E, 16 febbraio 2007, n. 11/E, 15 marzo 2007, n. 14/E e con la risoluzione 12 marzo 2007, n. 43/E, si fornisce un quadro organico e completo dell'intera disciplina delle società di comodo.

Importanti spunti di riflessione richiedono un esame più approfondito delle varie categorie di beni aziendali oggetto del test di operatività ad iniziare dalle partecipazioni finanziarie.

4.1. Beni indicati nell'art. 85 TUIR e beni assimilati

La suddetta circolare specifica che: «la lettera a) del comma 1 dell'articolo 30 prevede l'applicazione del coefficiente del 2 per cento ai beni indicati nell'art. 85, comma 1, lettere c), d) ed e) del TUIR, nonché alle quote di partecipazione nelle società di persone cd. commerciali di cui all'articolo 5 del TUIR, aumentato del valore dei crediti».

Si tratta, in particolare: di azioni o quote di partecipazione in soggetti IRES e in società di persone (art. 85, comma 1, lett. c), di strumenti finanziari simili alle azioni (art. 85, comma 1, lett. d) e di obbligazioni o altri titoli in serie o di massa (art. 85, comma 1, lett. e).¹⁴⁸

Quindi vengono compresi quasi tutti i tipi di strumenti finanziari che le società possono emettere: azioni, obbligazioni ed anche altri

¹⁴⁸ Per i soggetti che redigono il bilancio UE occorre fare riferimento, qualora le partecipazioni siano state iscritte tra le immobilizzazioni alla voce: - B) III. 1) Partecipazioni.

Si ricorda che con il termine partecipazione si intende qualsiasi titolo rappresentativo di quote di proprietà in: 1) Imprese controllate, ossia società nei confronti delle quali, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, c.c. si dispone: della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria o si esercita un'influenza dominante in virtù di particolari vincoli contrattuali.

Qualora, invece, vengano iscritte nell'attivo circolante le voci da prendere in considerazione sono quelle appartenenti alla voce C) III: Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni. All'interno della voce C) III vi sono tutte quelle attività finanziarie che, pur essendo per loro natura immobilizzazioni, non sono più destinate a rimanere durevolmente investite nell'impresa, poiché destinate ad essere cedute in tempi brevi. Si tratta dunque delle voci: - C) III. 1 Partecipazioni in imprese controllate; - C) III. 2 Partecipazioni in imprese collegate; - C) III. 3 Partecipazioni in imprese controllanti; - C) III. 4 Altre partecipazioni; - C) III. 6 Altri titoli.

strumenti finanziari emessi ai sensi degli art. 2346 c.c., 2349 c.c. e 2350 comma 2° o regolati dal T.U.F.; le azioni proprie, invece, (indipendentemente dalla loro classificazione nell'attivo dello stato patrimoniale), non danno diritto ad alcun utile e, pertanto, non essendo idonee a produrre proventi, non entrano nel calcolo del test di operatività.¹⁴⁹ Infatti: «le modifiche introdotte dal comma 109 della legge finanziaria 2007 hanno esteso l'applicazione del coefficiente del 2 per cento anche alle quote di partecipazioni in società di persone, nonché agli strumenti finanziari simili alle azioni e alle obbligazioni o altri titoli in serie o di massa. In proposito si osserva che l'inclusione nel comparto in esame degli strumenti finanziari simili alle azioni e dei titoli obbligazionari (e di quelli a questi ultimi assimilati) operava anche anteriormente alle modifiche apportate dalla legge finanziaria 2007, in virtù della disposizione transitoria contenuta nell'articolo 2, ultimo comma, del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 istitutivo dell'imposta sul reddito delle società».

Le partecipazioni iscritte tra le immobilizzazioni, che hanno i requisiti per il regime della PEX (*participation exemption*) cui all'art. 87 del TUIR, hanno sollevato notevoli problematiche, perché il legislatore nonostante i molteplici interventi che hanno novellato la disciplina delle società non operative non ha mai espressamente previsto l'inserimento delle partecipazioni che godono di codesta tra quelle rilevanti ai fini del test di operatività.

L'Agenzia delle Entrate, su questa questione, è anche intervenuta con le circolari 13 febbraio 2006, n. 6/E e 16 febbraio 2007, n. 11/E (risposta 6.5) le quali hanno affermato che: «mediante il rinvio all'art.

¹⁴⁹ Ciò era stato già previsto dalla circolare 48/E 1997.

85, c. 1, lett. c), del TUIR contenuto nel comma 1 dell'art. 30[...], come noto, si tende, ad individuare quali beni debbano essere presi in considerazione (ossia azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'art. 73) indipendentemente dal regime di esenzione ad essi riservato», quindi le partecipazioni in possesso dei requisiti di cui all'articolo 87 del TUIR in materia di *participation exemption* devono essere computate ai fini del test di operatività ma bisogna ben indagare se sussistono concretamente i requisiti previsti per la PEX.¹⁵⁰

¹⁵⁰ V. anche Circolare 29 marzo 2013, n. 7/E: «L'articolo 87, comma 1, lettera d), del TUIR prevede tra i requisiti per l'applicazione del regime della *participation exemption* quello della "commercialità". Tale requisito è individuato quale "esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'articolo 55. Senza possibilità di prova contraria si presume che questo requisito non sussista relativamente alle partecipazioni in società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa. Si considerano direttamente utilizzati nell'esercizio d'impresa gli immobili concessi in locazione finanziaria e i terreni su cui la società partecipata svolge l'attività agricola". In linea generale, l'esercizio di impresa commerciale, a cui è subordinato il regime di esenzione, è individuato sulla base dei criteri di cui all'articolo 55 del TUIR, con la conseguenza che le disposizioni recate dall'articolo 87 devono intendersi riferite alle attività che danno luogo a reddito di impresa. Si osserva tuttavia che, nel quadro della disciplina dettata dall'articolo 87 del TUIR, il criterio formale di qualifica del reddito di cui al citato articolo 55 costituisce condizione necessaria ma non sufficiente ad individuare il requisito della commercialità, che va definito sulla base di un criterio sostanziale, secondo il quale non tutti i redditi prodotti nell'esercizio d'impresa sono riferibili ad un'attività commerciale nel senso richiesto dalla disciplina in esame. La finalità dell'istituto in commento è quella di favorire la circolazione – sotto forma di partecipazioni – di complessi patrimoniali che abbiano natura di vere e proprie aziende funzionali all'esercizio di attività di impresa, dotate di una capacità, anche potenziale, al concreto svolgimento di un'attività produttiva. D'altra parte, il dato testuale della lettera d) del comma 1 dell'articolo 87 del TUIR fa riferimento all'esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale, circostanza che spiega la lettura del requisito in commento come la volontà del legislatore di subordinare l'applicazione del regime della *participation exemption* ai soli casi in cui il sottostante patrimonio della società partecipata si configuri come azienda e soprattutto quest'ultima risulti utilizzata nell'esercizio dell'attività d'impresa. In tale contesto, si è in presenza di "un'impresa commerciale" ai fini pex nell'ipotesi in cui la società partecipata risulti dotata di una struttura operativa idonea alla produzione e/o alla commercializzazione di beni o servizi potenzialmente produttivi di ricavi. Si ritiene, parimenti, che il requisito della commercialità sussista nel caso in cui l'impresa disponga della capacità anche solo potenziale di soddisfare la domanda del mercato nei tempi tecnici ragionevolmente previsti in relazione alle specificità dei settori economici di appartenenza. In ordine al requisito della commercialità occorre precisare, inoltre, che la relativa verifica non può essere basata esclusivamente sul contenuto dell'oggetto sociale e sulla qualifica formale attribuita all'attività esercitata. In buona sostanza, l'oggetto sociale rileva ai fini della sussistenza del requisito della commercialità nella misura in cui trovi, di fatto, rispondenza nelle attività, in concreto, poste in essere dall'impresa. Ai fini del riconoscimento di un'impresa commerciale, nel senso richiesto

L'art. 30, inoltre, non prescrive espressamente particolari categorie di crediti da escludere tra gli *assets* patrimoniali rilevanti, ma la normativa secondaria impone di escludere i crediti che non derivano da operazioni di finanziamento, come quelli di natura commerciale generati da operazioni dirette all'acquisizione di beni o servizi.

L'agenzia motiva la sua decisione affermando che solo i crediti da finanziamento possono sicuramente produrre reddito; tale soluzione appare piuttosto criticabile, in realtà, perché la stessa Agenzia delle Entrate esclude tali crediti a prescindere dall'eventuale produzione di elementi positivi di reddito¹⁵¹.

4.2. I beni immobili e assimilati

L'art 30 comma 1° lettera b) prende in considerazione, ai fini del test di operatività, i beni immobili, le navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione (escluse le unità da diporto di cui al D.Lgs 18 luglio 2005, n. 171 che rilevano nella categoria "altre immobilizzazioni").

Gli immobili iscritti in magazzino (cd. "immobili merce"), non essendo compresi tra gli *asset* indicati nel primo comma dell'articolo

dalla normativa in esame, non è peraltro di ostacolo la circostanza che le caratteristiche di determinati settori possano condurre alcune imprese ad essere fisiologicamente destinate a generare ricavi a distanza di anni dalla loro costituzione, atteso che il conseguimento di ricavi costituisce un indicatore utile ma non essenziale ai fini della verifica concernente la sussistenza o meno del requisito della commercialità. Risulta determinante, come chiarito in precedenza, che l'impresa disponga di una struttura operativa potenzialmente idonea all'avvio del processo produttivo».

¹⁵¹ La circolare 25/e prevede che i crediti derivanti da operazioni commerciali possono essere rilevanti ai fini del test di operatività solo se: « in base alle specifiche condizioni e modalità di pagamento pattuite possa ritenersi che l'operazione, risultando disciplinata da previsioni contrattuali non in linea con la prassi commerciale del settore, sia di fatto riconducibile ad un vero e proprio negozio di finanziamento».

30, non rientrano nel test di operatività, ovviamente a condizione che l'inserimento tra gli immobili merce sia improntata a corretti principi contabili.

È importante chiarire il rapporto relativo alla corretta classificazione/iscrizione degli immobili perché tali beni, infatti, devono essere iscritti tra le immobilizzazioni o nell'attivo circolante in funzione della loro destinazione economica (decisione che spetta a chi ha la gestione dell'impresa) e non per le condizioni intrinseche ai beni stessi. La destinazione economica, tuttavia, può mutare nel tempo ed all'interno di una stessa impresa può accadere che: beni immobili già iscritti tra le immobilizzazioni, per sopravvenuta convenienza, vengano destinati alla vendita. Quindi i beni immobili inutilizzati ed iscritti nell'attivo circolante sarebbero assistiti da una presunzione relativa di destinazione alla vendita. In quest'ultimo caso, tuttavia, per l'Amministrazione finanziaria è necessario che la società si attivi ponendo effettivamente i beni sul mercato attraverso determinati atti, come i conferimenti di incarichi ad intermediari e la stipulazione di contratti preliminari.

Alcune problematiche si presentano con riguardo a beni immobili merce che, temporaneamente, non sono destinati alla vendita, ma mantenuti nell'attivo circolante; in tale caso, anche se la destinazione originaria non muta, parte della dottrina¹⁵² afferma la possibilità per l'amministrazione finanziaria di modificare le classificazioni indicate nel bilancio dalla società, nella misura in cui le stesse non siano più conformi alle norme civilistiche ed ai principi contabili.

¹⁵²G. Ferranti, *Cause di disapplicazione della disciplina sulle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n. 17/2007, 1364; D. Deotto, *I limiti alla verifica di operatività*, in *"Il sole 24 ore"*, del 6 maggio 2007.

L'amministrazione finanziaria ha anche previsto che sia necessario indagare l'effettiva destinazione economica del bene e l'attività concretamente esercitata dalla società, senza tener conto della qualificazione formale e dei risultati contabili. Questa indagine può portare alla scoperta della errata qualificazione dei beni, situazione che si verifica nella pratica quando alcuni beni vengono indicati fittiziamente nell'attivo circolare ma, in realtà, essendo investimenti pluriennali, dovevano essere iscritti tra le immobilizzazioni, es. i contratti di locazione non transitori. Questa visione del fenomeno affonda le proprie origini nella cd. 'teoria dell'antieconomicità': tale tesi parte dall'idea che l'impresa venga gestita per produrre un utile ai fini del soddisfacimento dello scopo lucrativo, quindi, le decisioni d'impresa, che non hanno una valida giustificazione economica, anzi influiscono negativamente sul profitto, sono assistite da una presunzione relativa di evasione¹⁵³.

Tali conclusioni però non sono sempre state recepite dalla giurisprudenza di legittimità¹⁵⁴, la quale ha affermato che: «esorbita dai compiti dell'Amministrazione finanziaria assumerli ai fini stessi in base ad una denominazione diversa da quella adottata in bilancio» Quindi la destinazione delle immobilizzazioni dovrebbe essere rimessa esclusivamente alla scelta dell'imprenditore, nella sua qualità di gestore dell'impresa, sanzionando solo i comportamenti effettivamente elusivi.

¹⁵³ L'amministrazione finanziaria può contestare l'antieconomicità di una operazione posta in essere da un operatore economico. in tal caso, sarà onere del contribuente dimostrare la liceità fiscale dell'operazione, in altre parole vi è un'inversione dell'onere della prova e rende pienamente legittimo l'accertamento induttivo. V. Cas. Civ. 6918/2013; n.27199/2011; n. 11599/2007; n. 1839/2014 in *banca dati Suite*, IPSOA.

¹⁵⁴ Cass. civ. n. 11240/2002; Cass. civ. sez. V, n. 8292/2003 in *banca dati Suite*, IPSOA.

Successivamente, in tema di *participation exemption*, l'amministrazione finanziaria è ritornata sul tema, confermando, con la circolare n. 36/E del 2004, che è sindacabile l'elusività dell'iscrizione delle partecipazioni tra le immobilizzazioni. Da ultimo, la risoluzione 15 dicembre 2004, n. 152/E ha ribadito la necessità di esaminare l'effettiva destinazione economica degli immobili e l'attività di fatto esercitata dalla società indipendentemente dalle risultanze contabili¹⁵⁵.

Gli immobili concessi in usufrutto costituito a titolo gratuito, in favore di soggetti diversi dai soci o loro familiari di cui all'articolo 5 ultimo comma del TUIR (autoconsumo), non essendo idonei a produrre reddito per la società nuda proprietaria, non rientrano tra gli *asset* rilevanti ai fini del test di operatività per la determinazione del reddito minimo.¹⁵⁶ Diversamente, come afferma la circolare, qualora: «l'usufrutto sull'immobile sia concesso a titolo oneroso, lo stesso dovrà essere ricompreso tra gli *asset* rilevanti ai fini sia del test di operatività che della determinazione del reddito minimo. In siffatta ipotesi anche i componenti positivi generati dalla concessione in usufrutto dei predetti immobili concorreranno alla determinazione dei ricavi effettivi di cui al comma 1 dell'articolo 30. Come precisato nella citata circolare n. 48/E del 1997, vanno comunque escluse le immobilizzazioni materiali e immateriali "in corso", in quanto ancora non suscettibili di utilizzazione e, quindi, non idonee a produrre alcun tipo di provento».¹⁵⁷

¹⁵⁵ M. Beghin, *Gli immobili nell'impresa e le imposte dirette*, in *Rass. trib.*, 2010, 4, 1013.

¹⁵⁶ V. risoluzione n. 94/E del 25 luglio 2005

¹⁵⁷ Le società che hanno nel loro patrimonio soltanto immobilizzazioni in corso, come indicato nella circolare n. 5/E del 2 febbraio 2007, invece non hanno l'obbligo di presentare l'istanza di

Il D.lg. n. 185/2008, inoltre, ha previsto all'art. 15, comma 16°, la possibilità per i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b) del TUIR e per le società di persone e quelle ad esse equiparate che non redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali, di rivalutare i beni immobili, escluse le aree fabbricabili e gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, risultanti dal bilancio al 31 dicembre 2007. I maggiori valori derivanti dalla rivalutazione dovevano essere imputati a riserva, che poteva essere affrancata versando un'imposta sostitutiva; inoltre poiché questa operazione potesse essere rilevante ai fini fiscali era necessario il pagamento di un'altra imposta sostitutiva¹⁵⁸. Questa norma aveva la finalità di consentire l'adeguamento delle risultanze contabili ai valori effettivi e gli effetti a livello fiscale si sarebbero esplicitati a partire dal quinto esercizio successivo a quello in cui si era proceduto alla rivalutazione degli immobili e quindi dal primo gennaio 2013. La rivalutazione si applica anche ai fini del test d'operatività, come espressamente affermato nella Risoluzione dell'Amministrazione Finanziaria 20 dicembre 2013 n. 101/E. Quindi, a partire dall'esercizio 2013 le società che hanno operato la rivalutazione dovranno moltiplicare il maggior valore dei beni immobili per la percentuale prevista ai fini del test.

disapplicazione alla competente Direzione regionale; L. Gaiani, *Immobili e disciplina delle società di comodo: problematiche del test d'operatività*, in *Fisco* (II), 2014, 22, 2143.

¹⁵⁸ La Circolare dell'Agenzia delle Entrate 19 marzo 2009, n. 11/E ha indicato che la rivalutazione poteva essere effettuata secondo tre modalità alternative: rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento, mantenendo inalterata l'originaria durata del processo d'ammortamento; rivalutazione del solo costo storico, che determina un allungamento del processo d'ammortamento, se viene mantenuto inalterato il precedente coefficiente, altrimenti si deve procedere ad innalzare il coefficiente; riduzione del fondo di ammortamento, che comporta lo stanziamento di ammortamenti su un costo analogo a quello originario.

Inoltre, i beni immobili e le navi si computano ai fini del test anche se acquisiti in locazione finanziaria, qualora invece fossero in comodato d'uso o in virtù di un contratto di noleggio, proprio perché non sono di proprietà della società, non vengono inserite ai fini di tale test.

La rivalutazione, soprattutto nel settore immobiliare molto colpito dalla crisi economica-finanziaria degli ultimi anni, ha comportato un incremento delle perdite fiscali e, la mancanza di ricavi da un lato, unito ai nuovi valori fiscali derivanti dalla rivalutazione dall'altro, potrebbero ricondurre, società che svolgono concretamente un'attività economica, nell'alveo della non operatività, facendole diventare, di fatto, società di comodo¹⁵⁹.

4.3. Immobili siti in comuni con meno di 1000 abitanti

L'art. 30, comma 1, lettera b), prevede che per i beni situati in comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti è prevista una riduzione della percentuale di ricavo figurativo dal 6 all'1 per cento. L'agevolazione in principio era prevista esclusivamente per i 'titoli ed assimilati' e 'altre immobilizzazioni' in base all'art. 1, comma 326°, della L. 296/2006. Questa norma è stata modificata dalla Legge finanziaria 2008¹⁶⁰ che ha eliminato qualsiasi riferimento a tali

¹⁵⁹ R. Artina, *Il valore rivalutato degli immobili ai fini del test d'operatività*, in *Amministrazione & Finanza*, 2014, 6, 13.

¹⁶⁰ «Per espressa previsione normativa introdotta dal comma 326 della legge finanziaria 2007 e inserita nel comma 1 del medesimo articolo 30, la percentuale del 15 per cento prevista dalla citata lettera c) dell'articolo 30 è ridotta al 10 per cento qualora i beni siano situati in Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti. Al riguardo si osserva che i beni rientranti nel comparto in esame si considerano "situati" nei menzionati Comuni al ricorrere delle seguenti circostanze: nel caso dei beni materiali (impianti, macchinari, attrezzature, ecc.), quando gli stessi siano localizzati nel territorio di un Comune avente popolazione inferiore ai 1.000 abitanti; nel caso dei beni immateriali e degli oneri aventi utilità pluriennale, quando la società che procede al test di operatività (nel bilancio della quale gli stessi sono iscritti) ha la propria sede legale nel territorio di un Comune avente popolazione inferiore ai 1.000 abitanti».

categorie di beni ed, ha, invece, previsto la riduzione soltanto per i beni immobili siti in piccoli comuni che, invece, nella disciplina previgente erano gli unici ad essere esclusi dall'agevolazione.

Dalla lettura della relazione che accompagnava la legge finanziaria del 2008 si apprende che il motivo del cambiamento derivò dalla ragionevole presunzione che tali immobili producano proventi di importo esiguo. Sicuramente, infatti, vi è un indubbio legame sussistente tra la redditività ed il territorio in cui sono situati. Si consideri la differenziazione di redditività con un immobile situato ad esempio in quartiere residenziale di una grande metropoli e lo stesso immobile situato in un comune con meno di 1000 abitanti.¹⁶¹

4.4. Le 'altre' immobilizzazioni

Le immobilizzazioni materiali ed immateriali che non rientrano nelle due categorie esaminate ("titoli ed assimilati", e "beni immobili e navi"), vengono inserite, in base ad un criterio residuale, nella categoria "altre immobilizzazioni", che comprende: gli impianti e i macchinari, le attrezzature industriali e commerciali, diversi dalle navi indicate nell'articolo 8-*bis*, primo comma, lettera a) del DPR n. 633 del 1972.

Tra le immobilizzazioni immateriali in esame rientrano, quindi, in quanto suscettibili di produrre ricavi o proventi, sia quelle rappresentate da veri e propri beni (diritti di brevetto, concessioni, licenze, ecc.) sia quelle derivanti da costi ad utilità pluriennale, quali,

¹⁶¹ V. Sentenza CTR. Lombardia del 05/12/2011.

ad esempio, avviamento, costi di impianto e ampliamento, spese di ricerca e spese di pubblicità.

In proposito si sottolinea che «le spese relative a più esercizi costituiscono oneri aventi utilità pluriennale e non "beni" nell'accezione fatta propria dal legislatore fiscale nell'articolo 110, comma 1°, del TUIR. Alle stesse, pertanto, non si applicano i criteri valutativi stabiliti da tale ultima disposizione

Come precisato nella citata circolare n. 48/E del 1997, vanno comunque escluse le immobilizzazioni materiali e immateriali 'in corso', in quanto le medesime si trovano in una fase non idonea a recare contributo alla produzione di proventi. Analogamente non rilevano, ai fini in esame, gli acconti pagati in relazione all'acquisizione di dette immobilizzazioni in corso.

Per le spese relative a più esercizi rientranti nelle "altre immobilizzazioni", il valore da assumere ai fini del test di operatività è quello risultante da bilancio al netto delle quote oggetto di ammortamento negli esercizi precedenti perciò esse non rilevano dall'esercizio in cui sono totalmente ammortizzate.

5. Il valore dei beni e delle immobilizzazioni

La circolare 25/e del 2007 indica anche come calcolare il valore dei beni ai fini del test di operatività, infatti, come espressamente previsto, ai fini di tale determinazione, trova applicazione l'articolo 110, comma 1, del TUIR, secondo cui: «il costo e' assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte». Inoltre la circolare afferma che:«a tale valore occorre fare riferimento ai fini dell'applicazione delle percentuali individuate dalle disposizioni concernenti le società non

operative, indipendentemente dalla deducibilità fiscale delle quote di ammortamento dei beni sopra menzionati. La disposizione si applica ai beni ammortizzabili, sia materiali sia immateriali, anche se completamente ammortizzati, ma a condizione che non siano stati eliminati dal processo produttivo. Rileveranno pertanto anche i beni ammortizzabili di valore inferiore a 512,46 euro il cui costo sia stato integralmente dedotto nell'esercizio di sostenimento ai sensi dell'art. 102, comma 5, del TUIR».

Si applica il valore fiscalmente previsto *ex art.* 110 del TUIR ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società non operative anche con riferimento ai seguenti cespiti:

- aree su è situato un fabbricato strumentale, a prescindere dalla circostanza che il 'costo' da assumere ai fini della determinazione delle quote di ammortamento deducibili, ai sensi dell'articolo 36, comma 7°, del d.l. n. 223 del 2006, sia al netto del costo delle stesse;
- i veicoli a motore, a prescindere dalle limitazioni previste dall'articolo 164 del TUIR.

Per i beni che hanno fruito di contributi imponibili in conto impianti, il valore da considerare è lo stesso che la società assume ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Il relativo valore da assumere dipenderà dalla modalità di rappresentazione contabile adottata. Infatti, se il contributo e' stato contabilizzato a diretta riduzione del valore del bene, l'importo su cui applicare i coefficienti di redditività minima presunta sarà più basso rispetto all'ipotesi in cui il contributo concorre alla determinazione del reddito con la tecnica dei risconti in correlazione con il processo di ammortamento.

La modalità di contabilizzare il contributo in conto impianti può avvenire, quindi, in due modi diversi.¹⁶² Infatti, qualora il contributo sia portato a riduzione del costo del bene, il valore netto che si ottiene sarà rilevante ai fini del test; nel secondo caso, invece, laddove sia adottata l'altra modalità di contabilizzazione del contributo, sarà rilevante ai fini del test il costo del bene al lordo del contributo stesso. In definitiva quindi: « la prima modalità di contabilizzazione determina un valore del test di operatività più basso da confrontarsi con ricavi effettivi più bassi, mentre la seconda determina un confronto tra valori sia presunti che effettivi più alti ». Ad esempio, a fronte di un bene dal costo pari a 1000, con contributo imponibile in conto impianti pari a 400, ammortizzabile con aliquota del 10%, e percentuale ai fini del test di operatività pari al 15%, si avrà che il valore da assumere ai fini del test di operatività sarà uguale a $1000 - 400 = 600$ (costo al netto del contributo), mentre i ricavi figurativi (presunti) saranno uguali al 15% di $400 = 60$.

Nel secondo caso si prevedono ricavi figurativi più alti e poi tra i ricavi effettivi verranno inseriti anche i contributi imputati per competenza al conto economico: facendo lo stesso esempio di prima, il valore da assumere ai fini del test è sempre uguale a 1000 (che è il costo del bene), i ricavi figurativi saranno uguali al 15% di 1000, ovvero 150 mentre i ricavi effettivi saranno pari al 10% di 400, ovvero 40.

Riassumendo nel primo caso, la società sarà operativa adottando il metodo di contabilizzazione al netto del contributo; nella seconda ipotesi, nonostante il concorso alla formazione dei ricavi effettivi della

¹⁶² C.G. Smaldini, *Le società di comodo, accertamento e difesa del contribuente*, 2007, 66 e ss.

quota di sconto imputata a conto economico nell'esercizio preso in considerazione, la società risulterà non operativa¹⁶³.

In ogni caso il 'reale valore del bene, ovvero ciò che indica la potenzialità del bene stesso alla produzione di reddito, è il valore del bene al lordo del contributo. Non sarebbe congruo, quindi, equiparare una redditività presunta in funzione dell'adozione di tecniche contabili diverse rispetto ai contributi concessi.

Il calcolo del valore che devono assumere i beni in *leasing*, invece, deve tener conto del disposto normativo *ex* comma 2° dell'art. 30, il quale afferma che per tali beni: «si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto».

In realtà fino a qualche anno fa, in caso di riscatto e conseguente acquisto della proprietà del bene, il valore rilevante era dato proprio dal prezzo di riscatto perché tale era il valore che si doveva iscrivere all'attivo¹⁶⁴, ciò comportava una discriminazione rispetto ai beni acquistati direttamente dalla società (cioè non a seguito di un contratto di *leasing*) e proprio per evitarlo la circolare 25/e ha affermato che:« nell'ipotesi di riscatto il valore del bene da assumere ai fini del test di operatività deve essere il costo sostenuto dall'impresa concedente». Si è proceduto, di fatto, ad una equiparazione tra i due fenomeni per evitare discriminazioni qualitative.

A questo punto è necessario calcolare il valore dei beni oggetto del test di operatività: per farlo, ai sensi dell'art. 30, si deve valutare il

¹⁶³ L. Miele, *Società di comodo: il test di operatività con qualche certezza in più*, in *Corr. Trib.*, n. 21/2007, 1683.

¹⁶⁴ V. circ., 26 febbraio 1997, n. 48/E.

valore medio che detti beni hanno nell'esercizio in corso e nei due esercizi precedenti. Infatti si prende in considerazione il 'valore medio del triennio, proprio per evitare che vi siano distorsioni valutative dovute ad un'eventuale, improvvisa, oscillazione di valore.

Il riferimento al valore triennale dei beni si applica anche per i beni che erano già nel patrimonio sociale nei due esercizi precedenti al test, anche se la società, in quei due esercizi, abbia usufruito di una causa di esclusione dalla disciplina delle società non operative, indipendentemente dalla natura dell'esclusione. Questo ultimo caso sembrerebbe una contraddizione in termini, dal momento che la società in un determinato periodo di imposta può risultare esclusa dall'applicazione della disciplina per 'ragioni oggettive', ma a ben vedere la *ratio* della norma può essere trovata nella necessità che una società, esclusa dal test di operatività per una ragione obbiettiva (magari temporanea), possa avere una moltiplicazione del beneficio derivante dal mancato inserimento di alcuni beni sociali nel test di operatività negli anni successivi, ovvero quando la causa di esclusione dalla disciplina delle società non operative non è più applicabile. A sostegno di questa conclusione possiamo affermare che l'esclusione dal test di operatività non può derivare dalla composizione qualitativa o quantitativa del patrimonio sociale ma da ragione oggettive¹⁶⁵.

Sul valore medio così ottenuto si devono applicare le percentuali previste dall'art. 30 per il calcolo dei ricavi figurativi.

La circolare n. 25/2007 precisa che: «ai fini del computo della media, il valore dei beni e delle immobilizzazioni eventualmente acquistate o cedute nel corso di ciascun esercizio (ivi compreso il primo periodo

¹⁶⁵ V. *infra*

d'imposta) dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso espresso in giorni su base annuale»

Inoltre le società che hanno un periodo d'imposta di durata superiore o inferiore all'anno solare dovranno ragguagliare il valore dei beni all'anno medesimo espresso in giorni, in maniera tale che, a parità di periodo di possesso, sia rilevante, ai fini del test di operatività, il valore del bene a prescindere dalla durata del periodo d'imposta.

Il valore medio dei beni rappresenta il valore sul quale applicare i coefficienti previsti dall'art. 30 della 724/1994, il risultato di tale moltiplicazione è dato dai ricavi 'figurativi' che verranno confrontati con i ricavi dichiarati dalla società interessata.

I coefficienti previsti *ex art.* 30 sono rappresentativi dei ricavi "normalmente" ritraibili dagli investimenti effettuati dalla società, una sorta di *fair value*, di valore normale degli investimenti, gli stessi sono stati modificati ad opera dell'art. 35, comma 15°, D.L. 223/2006 poi successivamente ridotti dall'art. 1, comma 326°, della Legge finanziaria 2007.¹⁶⁶

Le modifiche delle percentuali (che possono intervenire ogni anno con le leggi finanziarie), quindi, potrebbero comportare, qualora superiori a quelle previste in precedenza, che una società, con gli stessi beni e che abbia prodotto gli stessi ricavi effettivi (in media) nei due esercizi precedenti sia nell'esercizio preso in considerazione non operativa se

¹⁶⁶ La legge stabilì delle percentuali ridotte per alcune categorie di beni immobili: per quelli rientranti nella categoria catastale A/10 è stata prevista una percentuale del 5%; per quelli a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, una percentuale del 4%. Il richiamo contenuto nell'art. 30, comma 1, lettera b), alla locazione finanziaria previsto per la generalità dei beni immobili e le navi non è stabilito con riferimento agli immobili rientranti in queste categorie: sembra, comunque, corretto ritenere la formulazione della norma non precisa, in quanto non vi sarebbero ragioni sostanziali per escludere tali beni.

non in grado di raggiungere ricavi effettivi più elevati sulla base delle percentuali di ricavo in vigore.

I ricavi figurativi emergeranno complessivamente da tutte le categorie di beni presi in considerazione. E' da notare che in virtù dell'applicazione delle percentuali sul valore medio dei beni dell'esercizio in corso e dei due precedenti, si verifica un sostanziale effetto "retroattivo" delle percentuali stesse nei due esercizi precedenti a quello della loro entrata in vigore.

È prevista una riduzione per i beni immobili abitativi, rispetto ai beni immobili classificati A/10 (uffici o comunque immobili non destinati ad uso abitativo), tale riduzione è legata ad una discriminante temporale: essa opera per quegli immobili acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, perché vi è la necessità di tener conto del maggior valore che i beni di più recente acquisizione ovvero di rivalutazione, appunto, hanno rispetto a quelli acquisiti anteriormente ovvero non oggetto di recente rivalutazione. Invece l'operatività della riduzione della percentuale prevista per l'altra categoria di beni immobili (A/10) prescinde dal periodo di acquisizione degli immobili stessi.

Anche i proventi finanziari (plusvalenze su partecipazioni azionarie, dividendi) non straordinari devono essere computati integralmente, a prescindere dal regime fiscale ai quali sono sottoposti¹⁶⁷.

Gli incrementi delle rimanenze si calcolano qualora derivino dalle voci previste dal conto economico secondo le disposizioni civilistiche:

- variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (voce A2);

¹⁶⁷ Quindi anche quelli parzialmente esclusi o esenti da imposizione sul reddito.

- variazione dei lavori in corso su ordinazione (voce A3);
- variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.

Tale incremento deve essere computato interamente anche se deriva dalla somma algebrica di incrementi e decrementi di sottovoci. L'eventuale decremento di una voce non deve essere dedotto dalle altre ma escluso del tutto dalla somma dei ricavi effettivi ai fini del test.

Una volta calcolati i ricavi 'figurativi' derivanti dal test di operatività si devono confrontare detti ricavi con i ricavi effettivi. Tale raffronto deve essere fatto, ai sensi dell'art 30, partendo dai ricavi così come risultano dal conto economico¹⁶⁸ più gli altri proventi di natura non straordinaria e gli incrementi delle rimanenze, assunti anche essi come i ricavi figurativi al valore medio dell'esercizio in corso e dei due esercizi precedenti.

L'art. 30, comma 1, infatti, esclude, ai fini del test di operatività, i proventi di natura straordinaria, il concetto di 'straordinarietà' deve essere inteso in relazione all'attività ordinaria svolta dalla società, con tale termine si allude all'estraneità del provento all'attività ordinaria d'impresa, come afferma la circolare 25/e: «solo le componenti derivanti dalla gestione caratteristica o, comunque, abituale, dell'impresa risultano, infatti, significative a stabilire se l'impresa può considerarsi operativa».¹⁶⁹

¹⁶⁸ Per coloro che sono in regime di contabilità semplificata i ricavi che risultano dai registri Iva.

¹⁶⁹ Il principio contabile nazionale n. 12 del 30 maggio 2005 dichiara che il valore della produzione si riferisce alla gestione ordinaria, che a sua volta si suddivide in gestione tipica o caratteristica e in quella accessoria. Con riferimento, ad esempio, alle plusvalenze derivanti dalla cessione di beni strumentali, tale principio afferma che sono da considerarsi ordinari i proventi derivanti dalle: «cessioni di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi che vengono alienati per effetto del deperimento economico-tecnico ed aventi scarsa significatività rispetto alla totalità dei beni strumentali utilizzati per la normale

L'ultimo passaggio, come già indicato, per completare il test di operatività, è il confronto tra i ricavi figurativi e quelli effettivi. Tale confronto è ispirato al principio di omogeneità: ovvero qualora un bene patrimoniale non assuma rilevanza ai fini del calcolo dei ricavi figurativi, specularmente non dovrebbe essere preso in considerazione neanche per implementare i ricavi effettivi.

L'esclusione, quindi, deve essere omogenea: da una parte il bene patrimoniale, dall'altra i ricavi effettivi che esso ha determinato nell'esercizio. Si pensi, da una parte, agli immobili iscritti nell'attivo circolante tra le rimanenze di merci (destinati quindi alla vendita) che sono, come indicato in precedenza, esclusi dal test e, i ricavi effettivi generati dalla loro locazione temporanea (che confluiscono nel conto economico); oppure ai crediti diversi da quelli di finanziamento, anche essi, esclusi dal test, e gli interessi passivi che essi hanno determinato quali ricavi effettivi.

Il principio di omogeneità non ha rilevanza assoluta perché si possono verificare dei casi nei quali l'omogeneità non si applica, ad esempio, i beni immobili merce temporaneamente locati, i canoni di locazione di tali beni, esclusi dal computo dei ricavi figurativi rilevanti ai fini del test di operatività, confluiscono nel conto economico e sono inclusi tra i ricavi effettivi¹⁷⁰.

attività e comunque di entità tale da non stravolgere il significato tecnico del valore intermedio indicato dal legislatore come differenza tra valore e costo della produzione». Tutte le altre cessioni devono considerarsi straordinarie, soprattutto quelle risultanti dalle cessioni di immobili civili o di altri beni non strumentali all'attività produttiva, ovvero da cessioni di beni strumentali alla normale attività d'impresa aventi però una notevole rilevanza rispetto alla totalità dei beni strumentali utilizzati.

¹⁷⁰ V. Circolari Assonime n.46 del 1997 e n.43 del 2007.

Infatti, è da segnalare che manca al riguardo una presa di posizione ufficiale da parte dell'Amministrazione ufficiale che definisca in modo uniforme il principio di omogeneità.

Attualmente si applica esclusivamente quanto disposto dall'art. 30, comma 1, che non consente, alcun tipo di differenziazione tra i vari ricavi, gli incrementi di rimanenze e gli altri proventi effettivi risultanti dal conto economico¹⁷¹.

5.1. Le operazioni straordinarie

Un altro aspetto peculiare di tale disciplina riguarda le società interessate da operazioni straordinarie ovvero: fusione, scissione, trasformazione e conferimento d'azienda; queste operazioni modificano la natura dell'ente e non consentono, spesso, una corretta rilevazione dei ricavi e dei beni sociali. La circolare 25/e prevede che: «in tal caso (scissione, fusione propria o conferimento d'azienda), infatti, non si è in presenza di una nuova attività d'impresa ma, più precisamente, di una prosecuzione dell'attività già svolta dalle società fuse, dalla società scissa, o dal soggetto conferente [...]» - Analogamente non può essere considerata nel primo periodo d'imposta la società risultante da un'operazione di trasformazione che, ai sensi dell'articolo 2498 del c.c., subentra in tutte le posizioni giuridiche, attive e passive, del soggetto che ha effettuato la trasformazione»¹⁷². Quindi, ai sensi di detta circolare, anche se la società è interessata da modificazioni soggettive, non è per questo motivo automaticamente esclusa dal test di operatività.

¹⁷¹ G. Ferranti, *Società di comodo*, Milano, 2013.

¹⁷² Analogamente v. Circolare agenzia delle entrate 44/e del 2007.

È stato affermato¹⁷³ che la mancata esclusione dal test dell'ente risultante dall'operazione straordinaria sarebbe in contrasto con l'art. 84 del TUIR, che prevede la possibilità di riportare a nuovo le perdite dei primi tre esercizi senza limitazioni alcuna

In caso di trasformazione omogenea non c'è una modifica dell'imposta sul reddito alla quale la società è soggetta: ovvero se una società di capitali si trasforma in un'altra società di capitali, l'ente risultante da tale operazione sarà sempre soggetto a IRES e dovrà considerare i valori degli *assets* e dei ricavi della società precedente, in quanto tale evento non determina ai fini fiscali alcuna interruzione del periodo d'imposta. Invece, laddove la trasformazione comporti il mutamento da soggetto IRES in soggetto IRPEF (o viceversa) si avrà l'interruzione del periodo d'imposta; in queste ipotesi, dunque, l'applicazione della disciplina sulle società operative riguarderà entrambe le società e i valori da prendere in considerazione sono quelli propri del periodo d'imposta di ciascuna società¹⁷⁴.

Quindi, se una società di persone si trasforma in una società di capitali, gli esercizi rilevanti, ai fini del test, partiranno dalla data di trasformazione (il periodo d'imposta ante trasformazione e i due precedenti) per la società dante causa; la società di capitali che risulta dall'operazione farà riferimento ai propri esercizi con inizio dalla data di effetto della trasformazione (esercizio di costituzione) e sulla base dei valori di tale periodo, fermo restando che dopo tale durata il valore medio dovrà essere calcolato con riferimento al periodo d'imposta in corso e quello precedente (esercizio di costituzione).

¹⁷³ G. Vasapolli, A. Vasapolli, *Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa*, 2015, 579.

¹⁷⁴ Circolare 44/e del 1997.

In caso di fusione, invece, i problemi sono molteplici, perché non si tratterà solo di risolvere la problematica relativa al calcolo delle annualità rilevanti per il test ma anche di individuare i beni rilevanti ai fini del suddetto test.

Si deve far riferimento ai soli beni esistenti nella società incorporante oppure è necessario tener conto anche dei beni della società incorporata?

In mancanza di una specifica risposta da parte dell'amministrazione finanziaria sul tema si può applicare, in via analogica, quanto affermato dall'A.E. nella circolare 44/e del 1997 in merito alla trasformazione: se la società è di nuova costituzione (fusione in senso stretto) allora si terrà conto solo dei beni della nuova società; se invece si ha una fusione per incorporazione, allora si dovrà calcolare la media su base triennale, tenendo conto solo dei beni della società incorporante, senza contare quelli della società incorporata.

6. Calcolo del reddito minimo

Se la società ha prodotto ricavi, incrementi di rimanenze e altri proventi non straordinari, medi effettivi, inferiori ai ricavi figurativi sarà considerata non operativa. In tal caso vi è una presunzione *iuris tantum* che il suo reddito minimo è almeno pari a quello che si determina attraverso l'applicazione agli elementi patrimoniali rilevanti ai fini del test di operatività delle percentuali previste dall'art. 30, comma 3, lettere a), b) e c).

Le percentuali attualmente in vigore sono le seguenti:

a) l'1,50 per cento sul valore dei beni indicati nella lettera a) del comma 1;

b) il 4,75 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-*bis*, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in locazione finanziaria; per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti la predetta percentuale e' ridotta al 3 per cento; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale e' ulteriormente ridotta al 4 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale e' dello 0,9 per cento;

c) il 12 per cento sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni anche in locazione finanziaria. Le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui al presente comma.

Il valore della moltiplicazione si raffronta poi con il reddito effettivo della società, se quest'ultimo valore sarà inferiore al primo, la società non sarà operativa. Il mancato superamento del test di operatività prevede, ovviamente, che la base imponibile, sia ai fini dell'imposta sul reddito (Ires) e sia ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), non inferiore a tale reddito minimo presunto, incrementato dei costi propri dell'imposta *de quo* (art. 30, comma 3-*bis*).

La normativa, inoltre, prevede pesanti penalizzazioni relativi sia ai rimborsi Iva che all'utilizzo di crediti in compensazione e alla cessione dell'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione IVA; infine si prevede addirittura la perdita definitiva del medesimo credito

nel caso in cui la non operatività permanga per tre periodi d'imposta consecutivi (art. 30, comma 4)¹⁷⁵.

Si può affermare che il reddito minimo presunto, calcolato secondo quanto previsto dal comma 3 dell'art. 30, dipende dalla composizione del patrimonio societario, una dimensione statica, dunque, e non dinamica quale dovrebbe invece essere il reddito. Inoltre si deve sottolineare che potrebbero esistere società che non hanno redditi rilevanti anche se possiedono una struttura societaria fortemente patrimonializzata, come pure potrebbe accadere l'opposto: ovvero a fronte di scarsi beni patrimoniali vi può essere una grande capacità di generare ricavi.

La società considerata non operativa può in genere sottrarsi all'applicazione di questa disciplina avvalendosi dell'istituto dell'interpello disapplicativo, previsto ai fini antielusivi dall'art. 37-*bis*, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

7. La disciplina delle perdite pregresse

La normativa sulle società di comodo, all'art. 30 comma 3°, prevede espressamente che le perdite di esercizi precedenti per le società non operative: «possono essere computate in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui al presente comma». Dall'interpretazione della disposizione in esame si evince che le suddette perdite non possono essere scomutate dal reddito minimo, ma solo dal reddito effettivo, ove quest'ultimo sia superiore al reddito

¹⁷⁵ L. Bellini, *Società di comodo: la norma a regime*, in *Corr. Trib.*, n. 19/1995, 1321; S. Callipo, *Le società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 5/1995, 1170 e ss. E. Zanetti, *Obblighi e adempimenti delle società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 14, 2008, 2-2603.

minimo presunto. Quindi, la società può riportare le perdite pregresse nel periodo d'imposta in cui è operativa, ma, negli esercizi ove non supera il test di operatività dovrà dichiarare almeno l'importo del reddito presunto. Le perdite pregresse non utilizzate potranno essere riportate in avanti negli esercizi successivi *ex art. 84 Tuir*. In dottrina, però, è stata proposta anche un'altra interpretazione: tale tesi parte dal rapporto tra l'art. 84 Tuir e la disciplina speciale sulle società di comodo. L'art. 84 è norma generale e quindi dovrebbe trovare attuazione per prima e solo successivamente coordinarsi con la norma speciale prevista per le società non operative. Quindi, nella determinazione del reddito le società non operative con perdite pregresse dovranno rispettare le condizioni previste dall'art. 84, non utilizzando perdite pregresse per un importo superiore all'ottanta per cento del reddito dichiarato e verificare poi che sia rispettato il limite all'utilizzo di tali perdite per la parte eccedente il reddito minimo, così come stabilito dall'ultimo periodo del comma 3 dell'art. 30. E' quindi necessario considerare che l'imponibile risultante dall'utilizzo delle perdite pregresse, corrispondente al venti per cento del reddito dichiarato, sia assorbito dal valore di reddito minimo presunto. Se questo vincolo è rispettato viene sottoposto a tassazione il reddito minimo ed è possibile utilizzare integralmente le perdite ad abbattimento del reddito eccedente il minimo. In caso contrario, qualora il reddito da dichiarare ai sensi dell'art. 84 del TUIR sia almeno pari al venti per cento del reddito dichiarato e risulti superiore al reddito minimo *ex lege*, si deve applicare la regola *ad hoc* che

prevede l'utilizzo delle perdite pregresse solo per la parte eccedente il reddito minimo¹⁷⁶.

Nelle società di persone, invece, visto che gli utili vengono imputati direttamente ai soci per trasparenza e proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili di ciascuno di essi, la limitazione all'utilizzo delle perdite pregresse riguarderà i singoli soci.

Nella circolare 25/e, infatti, suddetta limitazione riguarderebbe tutte le perdite del socio sia quelle attuali che le pregresse a prescindere dalla loro fonte. Le perdite fiscali precedenti si possono confondere con quelle derivanti dall'esercizio di un'impresa individuale o anche dalla partecipazione in altre società di persone.

In definitiva, in caso di società di persone non operativa il socio deve dichiarare *pro quota* il reddito minimo presunto della società che, come già detto, non potrà essere ridotto nemmeno con le perdite derivanti dalla propria attività di impresa individuale o da altre partecipazioni. Solo l'eventuale eccedenza del reddito imputato dalla società rispetto al reddito minimo presunto potrà essere compensata da perdite, attuali o pregresse.

Da una lettura ragionata delle norme si evince che il legislatore ha voluto equiparare il socio di società trasparente a quella di una società di capitali non operativa, perché tali soggetti devono comunque dichiarare il reddito minimo scaturente dalla disciplina delle società non operative.

¹⁷⁶B.Izzo- L. Miele, *Il nuovo regime delle perdite nel consolidato, nella trasparenza e nelle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2011, 34, 281.

CAPITOLO QUARTO

L'INTERPELLO DISAPPLICATIVO DEL TEST DI OPERATIVITÀ

L'art. 30 comma 4°-*bis* prevedeva la facoltà di presentare istanza di interpello quando: «la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'art. 37-*bis*, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600».

Ripercorrendo l'evoluzione dell'interpello disapplicativo del test di operatività si evincerà che mentre l'Agenzia delle Entrate ha sempre ritenuto che la presentazione dell'istanza di disapplicazione fosse obbligatoria per dimostrare l'impossibilità di conseguire il reddito minimi previsto dalla normativa, la dottrina e la giurisprudenza hanno paventato diverse tesi circa l'obbligatorietà e la natura dell'interpello stesso. Nei prossimi paragrafi si cercherà di esaminare gli aspetti più salienti del tema in oggetto fino ad illustrare le recenti novità normative in materia.

1. L'evoluzione della disciplina

L'originaria formulazione dell'art. 30, L. 724 del 1994, prevedeva al comma 7°, che : « Qualora il reddito dichiarato dalle società che si presumono non operative risulti inferiore a quello minimo di cui al comma 6°, gli uffici delle entrate possono determinare induttivamente

il reddito in misura pari a quella presunta anche mediante l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 41-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Tale accertamento è effettuato, a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni. Nella risposta devono essere indicati i motivi posti a fondamento della prova contraria di cui al comma 1°. I motivi non adottati in risposta alla richiesta di chiarimenti non possono essere fatti valere in sede di impugnazione dell'atto di accertamento; di ciò l'amministrazione finanziaria deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta».

La società non operativa non poteva, quindi, sottrarsi in via preventiva all'applicazione del test di operatività ma l'amministrazione finanziaria aveva l'onere di attivare il contraddittorio preventivo a pena di nullità: era uno dei rari casi nei quali il legislatore aveva prescritto il preventivo contraddittorio con il contribuente come requisito essenziale per la validità del successivo avviso di accertamento.

Il contribuente poteva cercare di vincere la presunzione *iuris tantum* articolando la prova contraria in via preventiva oppure aspettare l'avviso di accertamento ed impugnarlo innanzi al giudice tributario ma i due rimedi, però, non erano alternativi perché operava una preclusione processuale per il contribuente che non avesse articolato la prova contraria in sede di contraddittorio preventivo.

Quindi, di fatto, il contribuente che non rispondeva al contraddittorio attivato in sede preventiva dall'amministrazione non aveva possibilità di difendersi nel processo tributario.

Per effetto delle modifiche prescritte dal D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 è stato novellato l'art.30 della L. n. 724/1994 prevedendo che la prova

contraria dovesse essere riferita a oggettive situazioni di carattere straordinario che avevano reso impossibile il conseguimento di ricavi, proventi ed incrementi di rimanenze nella misura prevista dal comma 1°.

Due anni dopo, però, il legislatore è intervenuto un'altra volta sull'argomento, con l'art. 3 comma 37, della L. 23 dicembre 1996 n. 662 che ha confermato il generico diritto a fornire la prova contraria prevedendo però che tale prova contraria dovesse comunque essere desunta da situazione oggettive straordinarie.

L'art. 35, comma 5, del D.L. 223/2006 ha abrogato il comma 7° dell'art. 30 della legge 724/1994 e introdotto il comma 4°-bis che stabilisce: «in presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600».

La norma ha completamente stravolto l'accertamento e la difesa del contribuente sul punto: non c'è più il riferimento alla straordinarietà della situazione ed è stato eliminato il contraddittorio preventivo, al suo posto, il soggetto considerato non operativo può attivare l'istituto dell'interpello disapplicativo antielusivo previsto dall'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/73¹⁷⁷.

¹⁷⁷ F. Pistolesi, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 87 ss.

Il legislatore, quindi, ha previsto che il soggetto non operativo, al quale non sia possibile applicare una causa di disapplicazione automatica, si attivi presentando specifica domanda di interpello qualora voglia evitare la ricostruzione del reddito secondo il test.

Il legislatore è intervenuto di nuovo su questa disciplina negli ultimi mesi con il D.lgs 156/2015, attuativo della legge delega di riforma fiscale n. 23/2014, che ha riordinato la normativa sugli interpelli e sul contenzioso tributario¹⁷⁸.

L'art. 30, comma 4-*bis*, della L. 724 del 1994 nella sua nuova formulazione afferma che: «In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente».

L'art. 7 del D.lgs. 156/2015 sembra, *prima facie*, aver modificato il *genus* di interpello che un ente non operativo presenta ai fini dell'esclusione della disciplina sulle società di mero godimento, sostituendo l'interpello disapplicativo con l'interpello ordinario. In realtà il legislatore ha concentrato tutti i tipi di interpello nell'art. 11

¹⁷⁸ Il titolo I del decreto delegato dedicato alla modifica degli interpelli ha, di fatto, stravolto l'art. 11 della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) che, nel testo in vigore, disciplina l'interpello anti-abuso. Questa nuova disciplina consente ai contribuenti di richiedere all'Amministrazione finanziaria una risposta relativa all'applicazione, a fattispecie concrete e personali, della disciplina sull'abuso del diritto secondo l'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128. Nel corpo della Legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente, è stato infatti aggiunto il nuovo art. 10-bis, che inserisce la clausola generale dell'abuso di diritto e abroga le disposizioni settoriali come l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973.

della L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) prevedendo al 1° comma l'interpello antiabuso¹⁷⁹ che ha sostituito il vecchio interpello anti-elusivo regolato dall'art. 21 della Legge n. 413/1991 (ora abrogato). Il 2° comma del nuovo art. 11, invece regola l'interpello disapplicativo. Queste modifiche sono state introdotte affinché si avesse una semplificazione di tali procedure, prevedendo regole comuni per ogni tipo di interpello.

2. L'interpello disapplicativo ex art. 37 bis D.P.R. 600/1973

L'art. 37-bis del D.P.R. 600/73 fu inserito nel nostro ordinamento dall'art. 7 del D.Lgs 8 ottobre n. 358/1997, avente ad oggetto la riforma, delle operazioni straordinarie di impresa. Tale disposizione prevedeva il disconoscimento dei vantaggi tributari conseguiti mediante atti, fatti e negozi, privi di valide giustificazioni economiche e diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario. In particolare, il comma 8° dell'art. 37, indicava la possibilità per il contribuente di presentare istanza di interpello cd. disapplicativo per richiedere all'Amministrazione finanziaria la disapplicazione delle norme tributarie che: «limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario».

Questa disposizione è stata ritenuta una sorta di 'valvola' del sistema che prevede la disapplicazione di disposizioni antielusive quando non si è in presenza di comportamenti 'autenticamente' elusivi. La *ratio*

¹⁷⁹ V. S. Capolupo, *Elusione ed abuso del diritto*, in *Il Fisco*, n. 42/2007, 1-6073; L. Carpentieri., *L'ordinamento tributario tra abuso ed incertezza del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 12/2008, I, 1053;

dell'interpello disapplicativo è la verifica, da parte dell'amministrazione finanziaria, che una determinata operazione sia stata effettuata per una valida ragione economica e non per ottenere un vantaggio fiscale indebito¹⁸⁰.

La normativa secondaria ha chiarito, con la circolare 18 aprile 2000, n. 16/31576, che :«il comma 8 dell'art. 37-*bis* consente, attraverso un procedimento appositamente regolamentato, di rimuovere limiti o divieti contenuti in norme antielusive cosiddette 'analitiche', quando le stesse siano fonte di indebite penalizzazioni. Il citato comma 8° non costituisce, quindi, una disposizione antielusiva ma, al contrario, è una disposizione che consente la disapplicazione nel caso concreto di una norma antielusiva sostanziale, disciplinando un diritto di interpello del contribuente diverso da quello previsto dall'art. 21 della legge n. 413/1991».

La normativa sulle società non operative, infatti, non era una disciplina puramente 'antielusiva', perché, in realtà, non comportava un vero e proprio disconoscimento di vantaggi fiscali indebiti, ma la determinazione di un reddito minimo imponibile e altre limitazioni concernenti la detrazione IVA e il riporto delle perdite. Questi 'limiti' non erano però dei vantaggi fiscali ma costituivano il frutto dell'applicazione della disciplina fiscale tipica dell'impresa: la reale funzione dell'interpello disapplicativo, in questa materia aveva (o avrebbe dovuto avere) la funzione di individuare quali società svolgevano effettivamente un'attività d'impresa ed applicare lo 'statuto fiscale dell'imprenditore' solo a chi esercitava concretamente tale attività.

¹⁸⁰ D. Stevanato, *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, n. 2/2005, 351 e ss.

Orbene, solo *latu sensu* tale interpello aveva una funzione antielusiva, perché questa ‘tipologia’ di elusione si sarebbe potuta definire ‘tipica’ in quanto poteva consistere soltanto in uno specifico comportamento, ovvero nell’abuso della persona giuridica finalizzata a godere della disciplina fiscale d’impresa.¹⁸¹

Quindi i soggetti non operativi potevano chiedere la disapplicazione dal test, esclusivamente sulla base di una circostanza: ovvero dimostrando che la società concretamente ha svolto attività imprenditoriale e per circostanze oggettive non è riuscita ad avere ricavi superiori al reddito determinato matematicamente ai fini del test.

L’art. 30, infatti, indicava le circostanze oggettive per le quali è possibile ottenere la disapplicazione. Si trattava di circostanze che avevano reso impossibile il conseguimento di ricavi, degli incrementi di rimanenze e degli altri proventi, ovvero che non hanno reso possibile l’effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA.

2.1. La tesi dell’amministrazione finanziaria: l’obbligatorietà dell’interpello

L’amministrazione finanziaria, originariamente, ha ritenuto che la presentazione dell’istanza di disapplicazione dell’interpello fosse obbligatoria per le società non operative che avrebbero voluto evitare la disciplina fiscale penalizzante.

Secondo l’interpretazione dell’art 30 comma 4-*bis* da parte dell’amministrazione finanziaria, l’istanza d’interpello rappresentava

¹⁸¹ G. Pizzonia, *La nuova disciplina sulle società non operative in vigore dal 2006*, in *Boll. Trib.* n. 4/2007, 329 e ss.

un onere per il contribuente, e non una mera facoltà, perché in assenza di detta istanza la società non operativa non poteva chiedere in altra sede la disapplicazione della norma antielusiva in esame.

La specifica circolare n. 5 del 2007 dell'Agenzia delle Entrate prescriveva espressamente che: «Venuta meno la possibilità di far valere in sede di accertamento la "prova contraria" (l'inciso "salvo prova contraria" è stato soppresso dall'articolo 1, comma 109, lett. a) della legge n. 296 del 2006), la legge prevede la presentazione dell'interpello c.d. disapplicativo, disciplinato dall'articolo 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973, quale unico rimedio per dimostrare le obiettive situazioni che hanno determinato l'impossibilità di conseguire per la società l'ammontare minimo di ricavi, di incrementi delle rimanenze e di proventi, nonché del reddito, previsto dal comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.»

In aggiunta prevedeva che: «assolto l'onere di presentazione dell'istanza, deve tuttavia ammettersi la possibilità di riproporre la questione concernente l'operatività della società o dell'ente all'esame dei giudici tributari, mediante impugnazione dell'eventuale avviso di accertamento emesso dal competente ufficio a seguito del rigetto dell'istanza da parte del direttore regionale. In assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso è inammissibile».

Pertanto, qualora non fosse stata presentata la richiesta di interpello, opererebbe una preclusione non soltanto procedimentale, ma anche processuale, rendendo impossibile per la società che non si sia tempestivamente attivata, far valere le proprie ragioni presso gli organi di giustizia tributaria.

La presentazione dell'interpello sarebbe stata, dunque, obbligatoria per le società non operative, pena l'invio di un avviso di accertamento contro il quale la società non avrebbe potuto concretamente difendersi. L'interpretazione dell'agenzia delle entrate non mutò neanche con la successiva circolare 7/e del 2009, che ribadiva: «Con riferimento a tale specifica disciplina si rinvia alle indicazioni fornite con le circolari n. 5/E del 2 febbraio 2007 e n. 14/E del 15 marzo 2007. In particolare, la circolare n. 5/E del 2007, al punto 3.3, afferma che “In assenza di presentazione dell'istanza, il ricorso è inammissibile”, considerato che la disapplicazione non è ammessa in assenza della relativa istanza, che non può essere proposta per la prima volta in sede contenziosa col ricorso avverso l'avviso di accertamento e di irrogazione delle sanzioni amministrative. In altri termini, in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento il contribuente può eccepire l'esistenza dei presupposti per la disapplicazione solo se ha presentato valida istanza amministrativa.».

2.2. La critica della dottrina

Parte della dottrina¹⁸² ha contestato, con una pluralità di argomentazioni, la rigida interpretazione della disposizione in esame fatta dall'amministrazione finanziaria: è stato affermato che la lettera dell'art 30 comma 4-*bis* non prevede espressamente l'obbligatorietà della procedura d'interpello e, tantomeno, l'inammissibilità del ricorso giurisdizionale non preceduto da tale istanza.

¹⁸² S. Capolupo, *Società di comodo. Potere di accertamento e prova contraria*, in *Il Fisco*, n. 9/2007, 1211; P. Russo, *Processo tributario*, in "Enc. Dir.", XXXVI, 198, 771; C. Lucariello, *Tutela giurisdizionale differita o negata per le società di comodo*, in "Il Fisco" n. 13/2007, 1845.

Inoltre, l'art. 19 del D.lgs. 546 del 1992 indica gli specifici atti che possono impugnati innanzi al giudice tributario e le cause di inammissibilità del ricorso, ma non contiene alcuna preclusione in tal senso. L'inammissibilità del ricorso tributario è riservato, dunque, ai casi di gravi patologie dell'atto come la mancanza o assoluta incertezza: dei suoi elementi essenziali, dell'indicazione del giudice, delle parti, dell'atto impugnato, dell'oggetto della controversia, ma non in caso di mancata presentazione di un'istanza amministrativa.

L'inammissibilità del ricorso senza interpello, è stata prevista, come già indicato, dalle circolari A.E. 5/e del 2007 e 7/e del 2009, cioè da mere norme interne¹⁸³, ovvero circolari interpretative che non possono, ovviamente, contenere disposizioni *contra legem* per il rispetto del principio gerarchico delle fonti di produzione del diritto.

La presunta inammissibilità del ricorso non preceduto dall'interpello sembra, inoltre, essere in contrasto con l'art. 24 della Costituzione. Questa norma, infatti, che sancisce come inviolabile il diritto di difesa in ogni stato e grado del processo sarebbe inconciliabile con l'interpretazione amministrativa della disposizione in esame perché, quest'ultima impedisce al contribuente di provare l'effettiva capacità

¹⁸³ Le circolari, in diritto amministrativo, sono norme interne, destinati agli uffici gerarchicamente subordinati e, quindi, non sono in grado di innovare l'ordinamento giuridico inserendo nuovi precetti, non pongono obblighi a carico del cittadino ed esauriscono, dunque non possono, quindi, spiegare alcun effetto giuridico nei confronti di soggetti estranei all'Amministrazione, né acquistare efficacia vincolante per quest'ultima, neppure come mezzo di interpretazione di norme giuridiche, non costituendo fonte di diritti a favore di terzi, né obblighi a carico dell'Amministrazione. La dottrina ha però elaborato anche la categoria delle false-circolari, definite anche circolari-regolamento che, invece, sono delle fonti secondarie vere e proprie perché hanno tutte le caratteristiche del regolamento amministrativo: generalità, astrattezza e innovatività. Per un approfondimento V. E. Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2014. Inoltre la Cass. sent n. 14619/2000 ha ritenuto che non è illegittimo l'accertamento tributario che si discosti da una circolare ministeriale

contributiva¹⁸⁴. Infatti le circolari n. 5/2007 e n.7/2009, di fatto, prevedono che la mancata presentazione dell'istanza di interpello, aziona un'ipotesi di presunzione assoluta di capacità contributiva 'superiore' e queste limitazioni poste al contribuente si tradurrebbero in una lesione del diritto alla difesa.

Solo il legislatore potrebbe inserire dei limiti alla difesa del contribuente e, anche ove detta limitazione fosse fatta con legge, questa dovrebbe essere coerente e ragionevole rispetto al dettato costituzionale¹⁸⁵. Nel caso specifico, anche ove detta disposizione fosse stata inserita dal legislatore ci sarebbero stati seri dubbi sulla sua compatibilità costituzionale perché la presunzione legale assoluta, *iuris e de iure*, rende un determinato fatto assolutamente incontestabile nel processo. A maggior ragione è sicuramente incostituzionale limitare il diritto di difesa del contribuente con una mera norma interna.

Inoltre se l'art. 24, secondo l'interpretazione della Corte Costituzionale, deve assicurare il diritto di difesa delle parti nel processo, il successivo art. 111 Cost, nella sua 'nuova' formulazione, ha costituzionalizzato il principio del 'giusto processo' che costituisce una specificazione ed un chiarimento della portata dei precetti contenuti nell'art. 24 comma 2° Cost¹⁸⁶ rendendo le argomentazioni indicate in precedenza ancora più pregnanti.

¹⁸⁴ La sentenza della Corte Cost. n.103/1991 afferma che la presunzione assoluta, in quanto preclusiva di prova *ex adverso*, è insuscettibile, di porsi come fonte rivelatrice di una concreta capacità contributiva.

¹⁸⁵ R. Conte, *Il criterio di ragionevolezza nel sindacato costituzionale di norme processualistiche*, in AA.VV., *Diritto processuale civile e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006

¹⁸⁶ C. Attardi, *Tutela giurisdizionale delle società di comodo: profili problematici*, in *Il Fisco*, n. 32/2007, 1-4732. Nel testo l'autore afferma espressamente che le norme interpretative violano il precetto costituzionale dell'art. 111.

In definitiva appare che l'inammissibilità del ricorso giurisdizionale, non preceduto dall'istanza di interpello, non sia coerente non solo con il dettato legislativo e con i precetti costituzionali ma, addirittura, con i principi fondamentali del nostro ordinamento giuridico.

La tesi dell'amministrazione finanziaria non sarebbe fondata neanche se la materia dell'interpello disapplicativo fosse oggetto di un 'riserva di amministrazione', perché: «solo se, per qualche ragione, il potere di disapplicazione dovesse venire riservato all'Amministrazione Finanziaria, salvo assoggettarlo ad un controllo giurisdizionale esterno, simile al sindacato sull'eccesso di potere. Tuttavia, la stessa Amministrazione Finanziaria sembra ammettere che il sindacato della Commissione Tributaria sia pieno, riferendosi alla sussistenza di situazioni che hanno impedito il raggiungimento dei risultati attesi¹⁸⁷». Quindi la stessa amministrazione afferma che non c'è un potere 'riservato'; ma anche ci fosse tale riserva sarebbe impensabile impedire il ricorso giurisdizionale perché l'art. 113 della Costituzione afferma espressamente che è sempre ammessa la tutela giurisdizionale nei confronti degli atti della pubblica amministrazione a tutela dei diritti soggettivi e degli interessi legittimi.

Il contribuente deve poter dimostrare, in sede giurisdizionale, che l'emissione di avviso d'accertamento, ove si applica l'imposta secondo la disciplina del test di operatività, è illegittimo perché la società svolge effettivamente un'attività d'impresa, nonostante il mancato superamento del test.

¹⁸⁷ R. Schiavolin, *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di Tosi L., Padova, 2008, 71 ss.

2.3. La posizione della giurisprudenza

La giurisprudenza prevalente, sin dalle prime applicazioni di questa norma, ha affermato l'autonoma impugnabilità dell'avviso di accertamento per i soggetti non operativi, anche in assenza dell'attivazione della procedura di interpello¹⁸⁸. La sentenza della Cassazione SS. UU., n. 23031/2007 ha affermato che: «la circolare emanata nella materia tributaria non vincola il contribuente, che resta pienamente libero di non adottare un comportamento ad essa uniforme, in piena coerenza con la regola che in un sistema tributario basato essenzialmente sull'autotassazione, la soluzione delle questioni interpretative è affidata (almeno in una prima fase, quella, appunto, della determinazione dell'imposta) direttamente al contribuente».

Successivamente molti giudici di merito hanno recepito quest'orientamento: la sentenza della Comm. Trib. Reg. del Friuli-Venezia Giulia n. 54 del 2012 ha previsto che: «la mancata presentazione dell'interpello disapplicativo delle disposizioni antielusive sulle società di comodo non rende inammissibile il ricorso avverso l'avviso d'accertamento, in quanto la sanzione di inammissibilità è comminabile solo in carenza dei presupposti o degli elementi specificatamente richiesti dalle norme di legge sul processo tributario».

La Commissione tributaria provinciale di Vercelli con la sentenza n. 16/1/12 del 2012 ha affermato che: «La richiesta di interpello

¹⁸⁸L'orientamento giurisprudenziale contrario: Sentenze n. 78/2012 della Comm. Trib. Reg. della Puglia e n. 437/2014 della Comm. Trib. Prov. di Pisa In questa decisioni i giudici ha ritenuto che la mancata presentazione dell'istanza di interpello di cui all'art. 30 comma 4-bis della legge 724/1994 non consentisse alla società di evitare la disciplina delle "società di comodo" impedendo la difesa in sede contenziosa.

disapplicativo, del regime delle società di comodo (per acquisizione delle cause di esclusione di un immobile che non produce reddito) che sancisce la deroga dall'automatismo dell'inserimento delle società di comodo tra gli enti sottoposti a tale vincolo, non costituisce obbligo e la mancanza di tale richiesta non preclude il beneficio della disapplicazione del maggior reddito ne sussiste norma che imponga in assenza dell'interpello l'imputazione automatica di maggiori redditi»¹⁸⁹.

La Cassazione nel 2014 confermando il proprio orientamento ha ribadito che: «L'omessa presentazione della domanda di interpello relativa alle società non operative non comporta l'inammissibilità del successivo ricorso, per cui il contribuente, nonostante ciò, ben può dimostrare in giudizio che, nel caso in oggetto, sussiste la prova contraria che consente la disapplicazione del regime antielusivo. La domanda di interpello non costituisce una via obbligata per il superamento della presunzione posta a carico del contribuente, pertanto, quest'ultimo può sempre dimostrare le ragioni che consentono di fornire la prova contraria»¹⁹⁰.

Nel 2010 anche l'Agenzia delle entrate aveva modificato, in parte, la propria posizione su quest'argomento con la circolare 32/e del 2010, nella quale aveva precisato che: «Alla luce delle considerazioni che precedono e nel rispetto dei principi costituzionali e comunitari, in tema di tutela del diritto di difesa dei contribuenti, deve pertanto considerarsi superata l'indicazione, contenuta da ultimo nella citata

¹⁸⁹ Analoga decisione è stata presa anche dalla Comm. Trib. Prov. Di Reggio Emilia (sent. n 101/2012): «precludere al contribuente l'impugnazione di un avviso di accertamento di tributi ai sensi dell'articolo 19 del dlgs n. 546/1992 in quanto costituirebbe un'impropria forzatura del sistema in un eccesso di rigore ingiustificato».

¹⁹⁰ Cass. Civ. n. 16183/2014 in *banca dati Suite*, IPSOA.

Circolare n. 7/E del 2009, con riferimento specifico alle istanze di interpello disapplicativo della disciplina delle società non operative».

Il cambio di rotta da parte dell'amministrazione finanziaria è, però, soltanto parziale, poiché l'Agenzia continua a propugnare un'obbligatorietà 'velata' dell'istanza di interpello, infatti nella medesima circolare precisa che:« in capo ai soggetti che, pur essendo obbligati alla presentazione dell'istanza di interpello in ragione di particolari situazioni per le quali si rende necessario un monitoraggio preventivo da parte dell'Agenzia (si tratta delle ipotesi di interpello obbligatorio prima esaminate), non abbiano ottemperato al relativo obbligo [...]sarà irrogata la sanzione prevista dall'art. 11, comma 1, lettera a) del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (omissione di ogni comunicazione prescritta dall'Amministrazione finanziaria, punita con sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2065, diversamente graduata dagli uffici tenuto conto della situazione concretamente riscontrata)».

In sintesi l'amministrazione modifica soltanto la sanzione da infliggere ai soggetti non operativi che non hanno presentato istanza di interpello: al posto dell'inammissibilità del ricorso giurisdizionale (di fatto quasi insussistente vista la posizione della giurisprudenza), una sanzione pecuniaria che, viene precisato nella circolare, doveva essere inflitta nella misura massima.

Il D.lgs 156/2015 afferma espressamente che l'istanza è facoltativa e non obbligatoria ma sembra non aver modificato il proprio orientamento in materia di sanzioni pecuniarie. Infatti le novità introdotte dal suddetto decreto, devono essere coordinate con il successivo D.lgs 158/2015 che ha inasprito le sanzioni nei casi di omesso comunicazione di dati da inserire nella dichiarazione dei

redditi *ex art. 8 comma 3-quiuis* D.lgs. 471/1997 (che, tra l'altro, richiama espressamente la comunicazione *ex art. 30 L. 724/1994*): ora il minimo edittale è 2000 euro e il massimo 21000 euro¹⁹¹.

Quindi, sembra che, in caso di mancata presentazione di istanza di interpello, l'agenzia può inviare, anche con la nuova normativa, insieme all'avviso di accertamento anche la sanzione prevista per omessa comunicazione¹⁹², ora nella nuova misura massima di 21000 euro.

Il contribuente, poi, in sede giurisdizionale, dovrà difendersi sostenendo la facoltatività dell'interpello stesso, ma l'esito di tale argomentazione difensiva è tutt'altro che scontato e solo l'applicazione pratica della nuova disciplina potrà dare una risposta in merito.

3. La procedura di interpello

3.1. I modi e i tempi di presentazione dell'istanza

La procedura dell'interpello previsto per le società non operative, in un periodo nel quale è stata modificata radicalmente la disciplina, necessita di una trattazione bifasica che tenga conto delle modifiche che si sono succedute nel tempo.

La circolare 5/e del 2007 prescriveva che la richiesta di interpello disapplicativo doveva essere presentata al direttore regionale

¹⁹¹ Questa disposizione entrerà in vigore il 1° gennaio 2017.

¹⁹² La circolare 32/e del 2010 precisa che la sanzione per omessa comunicazione dell'istanza di interpello è inflitta nella misura massima.

dell'Agenzia delle entrate¹⁹³ competente per territorio a mezzo posta, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, indirizzato all'Ufficio finanziario competente per l'accertamento in ragione del domicilio fiscale del contribuente¹⁹⁴.

L'istanza si considerava presentata all'atto della ricezione del plico raccomandato da parte dell'Ufficio finanziario competente per l'accertamento¹⁹⁵.

¹⁹³ L'articolo 27 D.l. n. 185 del 2008 ha previsto che le istanze di interpello delle imprese definite di 'rilevante dimensione', ovvero ai sensi dell'art.27, comma 1 del suddetto decreto quelle imprese «che conseguono un volume d'affari o ricavi non inferiori a trecento milioni di euro», devono essere inoltrate alla Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle entrate. Tale disposizione si applica a tutte le tipologie di istanze di interpello presentate dalle predette imprese ai sensi del comma 12 del citato articolo che prevede: «Le istanze di interpello di cui all'articolo 11, comma 5, della legge 27 luglio 2000, n. 212, all'articolo 21, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, e all'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, proposte dalle imprese indicate nel precedente comma 10 sono presentate secondo le modalità di cui al regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 13 giugno 1997, n. 195, ed il rispetto della soluzione interpretativa oggetto della risposta viene verificato nell'ambito del controllo di cui al precedente comma 9». La nuova Circolare 4/2016 prevede che: «Le Amministrazioni centrali dello Stato, gli enti pubblici a rilevanza nazionale, i soggetti non residenti, indipendentemente dalla nomina di un rappresentante fiscale in Italia o dalla circostanza che i medesimi soggetti assolvano gli obblighi o esercitino i diritti in materia di imposta sul valore aggiunto direttamente ai sensi dell'articolo 35 ter, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ed i soggetti di più rilevante dimensione presentano le istanze: - alla Direzione Centrale Normativa con riferimento a quelle riguardanti i tributi erariali».

¹⁹⁴ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 24 febbraio 2009, n. 5.

¹⁹⁵ La circolare n. 25/E del 2007 ha precisato che il Direttore regionale potrà tener conto delle predette circostanze nella misura in cui le stesse risultino determinanti ai fini del test di operatività o della determinazione del reddito minimo.

La legge finanziaria 2008 ha previsto, inoltre, che il Direttore dell'Agenzia possa individuare ulteriori situazioni soggettive ove sia consentito disapplicare automaticamente la disciplina delle società non operative, senza presentare l'apposita istanza di disapplicazione.

Tale disposizione ha trovato attuazione con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 23681 del 14 febbraio 2008, il quale ha individuato le seguenti cause di disapplicazione automatica della disciplina delle società non operative, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007:

- a. le società in liquidazione che manifestano nella dichiarazione dei redditi la volontà di richiedere la cancellazione dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva a quella in cui hanno assunto l'impegno. La disapplicazione automatica opera sia con riferimento al periodo d'imposta in cui è assunto l'impegno che a quello precedente e successivo;
- b. le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa, le società in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime;
- c. le società sottoposte a sequestro penale o confisca;

L'Ufficio finanziario competente trasmetteva l'istanza, unitamente al proprio parere, al Direttore regionale entro 30 giorni dalla ricezione dell'interpello.

L'istanza di interpello disapplicativo doveva essere presentata preventivamente, ossia almeno 90 giorni prima della scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi (entro il 30 settembre), perché la risposta del Direttore regionale doveva essere comunicata al contribuente entro 90 giorni dalla data di presentazione dell'interpello all'Ufficio locale.

Quindi l'istanza, per essere tempestiva, avrebbe dovuto essere stata presentata almeno entro il mese di giugno. L'eventuale inoltro della richiesta di interpello successivamente a tale termine comportava, secondo l'amministrazione finanziaria¹⁹⁶, la sua inammissibilità.

La giurisprudenza¹⁹⁷ ha ritenuto che questa interpretazione fosse in palese contrasto con la norma che ha istituito detto interpello e con il

d. le società che dispongono di immobili concessi in locazione a enti pubblici o locati a canone vincolato. In tale situazione la disapplicazione opera solo con riferimento all'immobile in questione;

e. le società che detengono partecipazioni in società considerate non di comodo, escluse dalla disciplina o collegate, residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR, limitatamente alle predette partecipazioni;

f. società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive.

Inoltre, il predetto provvedimento ha stabilito che le nuove cause di esclusione automatica introdotte dalla legge finanziaria 2008 costituiscano delle ipotesi di disapplicazione automatica per il periodo d'imposta 2007.

¹⁹⁶ circolare dell'Agenzia delle entrate n. 32/E del 14 giugno 2010 e nella risoluzione n. 81/E del 27 luglio 201-2

¹⁹⁷ CTP Milano n. 181/2012: «Il fatto che la contribuente avesse presentato l'istanza di interpello non rispettando il termine dei novanta giorni antecedenti la presentazione della dichiarazione dei redditi, non pregiudica l'efficacia della validità dell'istanza stessa. Nel caso de quo, la società aveva presentato l'istanza di interpello, in via preventiva, 48 giorni prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.»

Decreto ministeriale applicativo¹⁹⁸: nel testo normativo, infatti, non c'è alcun termine decadenziale¹⁹⁹ ed, inoltre, partendo da tale assunto, ha affermato che l'istanza presentata anche successivamente a tale data è comunque ammissibile perché coerente con il termine di decadenza ultimo per l'adempimento fiscale. Infatti, la possibilità di inoltrare la dichiarazione annuale dei redditi entro i 90 giorni successivi al termine di decadenza induce a ritenere che l'interpello possa essere proposto fino al termine ultimo per la presentazione della dichiarazione. Ove l'amministrazione rispondesse successivamente a tale termine, infatti, il contribuente potrebbe sanare la propria posizione con la presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, commi 8 e 8-*bis* del D.P.R. n. 322/98.

Il D.lgs 156/2015 conferma la necessaria preventività dell'interpello²⁰⁰, ma modifica la scansione temporale accogliendo i rilievi della giurisprudenza, infatti, all'art. 2, comma 2°, prescrive che l'istanza: «deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima senza che, a tali fini, assumano valenza i termini concessi all'Amministrazione per rendere la propria risposta», quindi, la richiesta di interpello può essere presentata entro l'ultimo giorno di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Inoltre, il comma 5 dell'art. 11 L. 212/2000, nella nuova formulazione, prevede che la richiesta di interpello non produce

¹⁹⁸ D.M. 19 giugno 1998, n. 259

¹⁹⁹ V. M. Damiani, *L'impugnativa del rigetto dell'interpello disapplicativo alla luce della nuova disciplina*, in *Riv. Giur. Trib.*, 12/2015, 992.

²⁰⁰ Art. 5, comma 1, lett. b), L. 212/2000 (statuto dei diritti del contribuente).

effetto sulle scadenze ordinarie degli adempimenti fiscali e non ha alcuna influenza sulla interruzione o sospensione dei termini di prescrizione e decadenza.

3.2. L'istruttoria

Le richieste istruttorie rivolte al contribuente o a soggetti diversi sospendevano il termine dei 90 giorni per la comunicazione della risposta da parte del Direttore regionale fino al giorno di ricezione della documentazione integrativa delle richieste istruttorie rivolte ad altri soggetti era data comunicazione al contribuente.

La nuova normativa invece prevede, all'art. 4 del decreto, che in caso di richieste istruttorie rivolte al contribuente il termine per l'integrazione è di sessanta giorni dalla data di ricezione dei documenti, un termine, quindi, più breve del precedente.

La procedura dell'interpello disapplicativo prevede due fasi:

una prima fase di istruttoria dell'istanza da parte della Direzione provinciale, al termine della quale essa redige proprio motivato parere da trasmettere al Direttore Regionale²⁰¹, improrogabilmente entro 30 giorni dalla ricezione dell'istanza; una seconda fase di istruttoria e di decisione, di durata pari a 60 giorni, presso la Direzione Regionale che termina con il rilascio del parere del Direttore Regionale da emanarsi entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza.

La suddetta circolare indicava anche i casi di inammissibilità dell'istanza: mancata indicazione dei dati identificativi del

²⁰¹ O alla direzione centrale normativa.

contribuente e del suo legale rappresentante; assenza dell'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale sono effettuate le comunicazioni; difetto di sottoscrizione da parte contribuente o del suo legale rappresentante²⁰².

Il D.lgs. 156 del 2015 all'art. 5 elenca, ora, tassativamente le cause di inammissibilità dell'interpello: difetto di preventività assenza delle condizioni di obiettiva incertezza per gli interpelli ordinari, interpretativi e qualificatori, istanze che hanno ad oggetto questioni per le quali il contribuente abbia già ottenuto un parere (tranne in casi di nuovi elementi, di fatto o di diritto), richieste che riguardano casi per i quali sono in svolgimento attività di accertamento alla data di presentazione dell'istanza²⁰³.

Inoltre è stato previsto che in caso di mancata indicazione nell'istanza di interpello di dati, diversi dai dati identificativi delle parti e della descrizione della fattispecie concreta rimessa all'esame dell'Agenzia, il contribuente possa integrare la richiesta nei successivi 30 giorni.

²⁰² La Circolare n. 32 del 14 giugno 2010 aveva espressamente individuato le ipotesi di inammissibilità assoluta, in presenza delle quali l'Agenzia delle Entrate doveva limitarsi a comunicare al contribuente la causa di inammissibilità, senza fornire una consulenza nel merito del quesito.

Erano considerate inammissibili in maniera assoluta: le istanze prive dei dati identificativi dell'istante e del suo legale rappresentante nonché mancanti della sottoscrizione; le istanze che costituiscono mere reiterazioni di precedenti istanze ovvero richieste di riesame; le istanze che interferiscono con l'esercizio dei poteri accertativi, riguardando fattispecie già sottoposte a controllo o per le quali siano state presentate istanze di rimborso o istanze di annullamento, anche parziale, in autotutela; le istanze di interpello presentate da un professionista privo di procura; le istanze presentate da un professionista in relazione a questioni prospettate in via generale ed astratta.

Tuttavia va rilevato che, indipendentemente dagli elementi sopra indicati, l'interpello è azionabile solo in presenza dei presupposti di carattere generale in assenza dei quali le istanze non possono essere presentate, pur in mancanza di una espressa declaratoria di inammissibilità da parte delle norme primarie ovvero delle disposizioni attuative.

Di conseguenza, fermo restando le ipotesi di inammissibilità sopra segnalate, devono considerarsi ugualmente inammissibili le istanze di interpello:

non sufficientemente circostanziate nella definizione della fattispecie concreta in relazione alla quale è richiesto il parere o non preventive.

²⁰³ E' necessario che, alla data di presentazione dell'istanza di interpello, l'attività di controllo sia stata portata a conoscenza del contribuente.

Questa richiesta sospende i termini, che ricominciano a decorrere dal giorno dell'integrazione dell'istanza²⁰⁴.

3.3. La risposta dell'amministrazione

Alla fine dell'istruttoria, viene redatto il parere, sottoscritto dal direttore regionale, che è emanato nel presupposto che gli atti, i fatti e gli elementi rappresentati siano completi e veritieri, che indichino in modo esauriente e fedele la specifica realtà dell'impresa sociale e, infine, che corrispondano a quelli effettivamente posti in essere e/o evidenziati in dichiarazione.

La risposta del direttore regionale (o della direzione centrale normativa) doveva essere comunicata entro 90 dalla data di presentazione della richiesta ma con la novella legislativa il suddetto termine è stato portato a 120 giorni.

Il parere dell'amministrazione non vincola il contribuente che, però, nel caso non ottemperi alla risposta, riceverà l'avviso di accertamento.

La risposta non vincola neanche l'ufficio che l'ha emanata perché può sempre modificare il proprio orientamento sulla specifica questione.

Se il contribuente si attiene alla risposta data a seguito di interpello dall'amministrazione finanziaria non potrà subire accertamenti e

²⁰⁴ La circolare 4/e 2016 precisa che: «Nei casi indicati dall'articolo 3, comma 3, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, l'invito a regolarizzare è notificato o comunicato al contribuente entro 30 giorni dalla consegna o ricezione dell'istanza da parte dell'ufficio competente. Nei casi in cui nell'istanza non siano indicati i recapiti del contribuente, l'invito a regolarizzare è notificato o comunicato presso i recapiti risultanti dai registri ufficiali di posta elettronica certificata o dall'anagrafe tributaria. 4.2. Il contribuente provvede alla regolarizzazione entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito con le stesse modalità consentite per la presentazione dell'istanza di interpello. I termini per la risposta di cui all'articolo 11, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente iniziano a decorrere dalla ricezione dei dati carenti da parte dell'ufficio richiedente. Se la regolarizzazione non viene effettuata entro il predetto termine di 30 giorni, l'istanza è dichiarata inammissibile ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera g) del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156.»

sanzioni che non siano coerenti con la risposta data, anche se l'agenzia decidesse di modificare in futuro il proprio orientamento. Questa necessità nasce dal rispetto del principio di buona fede oggettiva tra amministrazione e contribuente che è stato codificato nell'art. 10 della L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

Le conseguenze della mancata risposta, da parte dell'Agenzia delle entrate, all'istanza di interpello disapplicativo presentato dall'ente non operativo non erano oggetto di disciplina normativa e l'interpello disapplicativo era l'unico tipologia di interpello che non prevedesse il ricorso all'istituto del silenzio-assenso in caso di mancata risposta. Questa lacuna è stata colmata con il D.lgs. 156/2015 che prevede, *espressi verbis*, che in caso di mancata risposta entro il termine previsto si formi il silenzio-assenso e che quindi il contribuente possa, senza timore di sanzione, adottare il comportamento prospettato.

4. L'impugnazione del diniego dell'istanza di disapplicazione

Nel caso in cui la società non operativa abbia avuto una risposta negativa all'istanza di interpello può impugnare tale diniego innanzi al giudice tributario?

L'agenzia delle entrate ha sempre ritenuto che il provvedimento di rifiuto non è un atto autonomamente impugnabile poiché non inserito nell'art 19 D.lgs 546/1992 che indica, secondo l'Agenzia in maniera tassativa, gli atti impugnabili presso le commissioni tributarie.

Orbene, tale diniego non essendo contenuto nel suddetto art. 19 sarebbe contestabile soltanto insieme all'avviso di accertamento

successivamente emanato. La circolare 5/e del 2007 infatti prevede espressamente che: «Deve escludersi per converso la possibilità di impugnare immediatamente il provvedimento del Direttore regionale in quanto lo stesso non rientra tra gli atti impugnabili di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546».

La tesi dell'amministrazione si fonda, dunque, oltre che sulla tassatività degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario, sull'assenza all'interno del provvedimento di diniego di una pretesa tributaria definita. Questa mancanza produrrebbe, secondo tale interpretazione, il venir meno dell'interesse ad agire, quale presupposto fondamentale di ogni azione giudiziale.

Questo orientamento è sostenuto anche da un parte della dottrina²⁰⁵, la quale ritiene innegabile che sia un caso tipico di mancanza di interesse ad agire, in virtù del carattere vincolato ed autorizzatorio dell'interpello disapplicativo²⁰⁶. Inoltre aggiunge, alle argomentazione espresse dall'amministrazione finanziaria, l'assenza di un posizione di diritto soggettivo in capo all'ente destinatario del provvedimento di diniego. Secondo i suddetti autori, può evidenziarsi un capo a suddette società, quindi, solo una posizione di interesse legittimo e non di diritto soggettivo.

Questa precisazione condurrebbe all'ulteriore assunto che l'interesse legittimo, in base a tale visione, si esaurisca nell'corretto esercizio delle funzioni amministrative ed, in questo specifico caso, sarebbe soddisfatto quando il contribuente riceva una risposta all'istanza di

²⁰⁵ F. Pistolesi, *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n. 37/2007, 2987 e ss; G. Ferranti, *Società di comodo e beni ai soci: i chiarimenti di Assonime*, in *Corr. Trib.*, 2013, 27, 2119.

²⁰⁶ M. V. Serranò, *Ancora sull'impugnabilità del diniego di disapplicazione di norme antielusive sulla base di una dubbia equipollenza con il diniego di agevolazioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 1, 2-117.

disapplicazione della disciplina relativa alle società di comodo. Quindi l'interesse legittimo del contribuente non potrebbe essere leso dalla risposta, positiva o negativa, dell'Agenzia delle entrate.

Questa interpretazione della nozione di interesse legittimo, ad avviso di chi scrive, sembra però, fuorviante perché in realtà tale concetto, a partire dalla fondamentale sentenza Cass. 500/1999²⁰⁷, è mutato: negli ultimi decenni la giurisprudenza e la dottrina dominante ritengono che l'interesse legittimo non si esaurisca più nell'interesse del cittadino alla corretta azione amministrativa, ma si traduca in una posizione soggettiva differenziata e qualificata che può portare il suo titolare ad ottenere un determinato bene della vita se l'ottenimento di tale bene è conforme alle regole che governano l'azione amministrativa²⁰⁸. Quindi, non sarebbe corretto utilizzare la nota distinzione interesse legittimo/diritto soggettivo per impedire l'impugnazione del diniego di disapplicazione della disciplina in esame.

La tesi della non impugnabilità ha trovato riconoscimento in alcune sentenze delle corti di merito pugliesi: Commissione tributaria provinciale di Bari n. 2355 del 14 ottobre 2014²⁰⁹, Commissione Tributaria Regionale di Bari del 7 ottobre 2013 n. 75. In queste decisioni si riafferma che l'interpello disapplicativo non può essere considerato un atto autonomamente impugnabile.

La giurisprudenza maggioritaria invece ritiene che il diniego sia un atto autonomamente impugnabile perché, sebbene non sia espressamente inserito nell'art. 19 del D.lgs. 546/1992, potrebbe

²⁰⁷ La notissima sentenza della Cassazione a S.U. che, per la prima volta, sancisce la risarcibilità dell'interesse legittimo preventivo.

²⁰⁸ F. Caringella, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2015.

²⁰⁹ La commissione affermò che il diniego alla disapplicazione di norme antielusive non può essere equiparato ad un avviso d'accertamento perché non ha una natura impositiva tale da suscitare l'interesse a ricorrere del contribuente.

rientrare, attraverso un'interpretazione estensiva, nel diniego di agevolazione previsto dal suddetto art. 19.

Questa tesi è stata fatta propria dalla giurisprudenza di legittimità con la Sentenza n. 8663 del 15 aprile 2011, ove è stato affermato che il parere reso a seguito dell'interpello disapplicativo è un atto impugnabile perché: «il diniego di disapplicazione delle norma antielusiva integra un caso di negazione di agevolazione fiscale, ed il relativo provvedimento è direttamente impugnabile ai sensi del decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19. Ne deriva inoltre che è chiara la sussistenza dell'interesse ad agire, in quanto l'azione giurisdizionale è diretta ad eliminare un effetto sfavorevole non altrimenti evitabile»²¹⁰. La sentenza, inoltre, specifica che il potere amministrativo, che viene esercitato dall'agenzia delle entrate nella procedura di interpello, è vincolato e non discrezionale perché la facoltà di negare o concedere la disapplicazione deriva solo dalla sussistenza di requisiti oggettivi, in virtù di questo assunto la suprema Corte ravvisa in capo al contribuente una posizione di diritto soggettivo e non di interesse legittimo²¹¹ e quindi la cognizione del giudice tributario sarebbe una cognizione piena, che deve estendersi al merito dell'istanza.

Questa posizione giurisprudenziale prevede che il contribuente abbia l'onere di impugnare il diniego di disapplicazione dell'interpello, nel

²¹⁰ *Contra* G. Ferranti, *Società di comodo*, op. cit., 2119: «Non sussiste alcun vulnus alla tutela giurisdizionale della posizione giuridica soggettiva del contribuente, rinviata al momento in cui viene notificato l'avviso d'accertamento».

²¹¹ La Sentenza infatti afferma che «la posizione giuridica del contribuente non è di interesse legittimo, bensì di diritto soggettivo (...) ed il giudice investito al ricorso contro il diniego non deve limitarsi ad appurare la legittimità dell'atto, ma deve esaminare nel merito la pretesa, eventualmente stabilendo la natura non elusiva dell'operazione». Quest'ultimo principio è stato ribadito anche in nella successiva Sentenza della Corte di Cassazione n. 5843/2012 ove si afferma che: «la cognizione del giudice tributario rispetto al diniego non è limitata alla legittimità formale dell'atto ma è estesa al merito della pretesa».

caso in cui non venga impugnato il diniego, il contribuente non potrà impugnare il successivo avviso di accertamento e la situazione subirà un ‘cristallizzazione’.

Inoltre la successiva ordinanza della Corte di Cassazione n. 20394/2012 ha ribadito l’obbligatorietà dell’impugnazione del rifiuto di disapplicazione del test di operatività: «tale atto rientra tra quelli tipici come impugnabili da detta disposizione normativa [art 19 D.lgs. 546/1992] e pertanto la mancanza di impugnazione nei termini di legge [...] rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva in capo all’istante».

In dottrina²¹² c’è chi ritiene che l’equiparazione tra il rifiuto di disapplicazione e il diniego di agevolazione fiscale non sia calzante, dal momento la disapplicazione della disciplina delle società non operative non può essere definita tecnicamente un’agevolazione ma, piuttosto, un modo di evitare un regime penalizzante, attraverso l’applicazione della disciplina ordinaria.

Sulla base di tale differenziazione è stato affermato che il rifiuto di disapplicazione è certamente un atto impugnabile, ma l’ente non operativo avrebbe la facoltà e non l’onere di impugnarlo perché non sarebbe possibile equiparare detta fattispecie al diniego di agevolazione fiscale per la diversità ontologica tra i due casi particolari.

La sentenza della Corte di Cassazione ha sostenuto tale orientamento nella sentenza n. 17010/2012 chiarendo che: «sul piano strettamente tecnico va esclusa l’equiparazione tra agevolazione fiscale e

²¹² M. Voltolina-D. Stevanato, *Società di comodo, interpello disapplicativo e impugnazione del diniego*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2012, 1, 41; F. Tundo, *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?*, in *Corr. trib.*, 2011, 11, 1701

disapplicazione di norma antielusiva: la prima costituisce un trattamento derogatorio di favore riconosciuto in generale nella ricorrenza di determinate condizioni, pur in presenza del presupposto del tributo, per finalità di realizzazione di interessi diversi da quello fiscale ritenuti meritevoli di tutela; la seconda consiste nel rimuovere l'operatività di norme limitative – per fini antielusivi- di vantaggi fiscali di regola spettanti in relazione a singole fattispecie, il cui esame abbia portato ad escludere il realizzarsi dello scopo elusivo, così ripristinando [...] il regime fiscale applicabile nel caso specifico» in virtù di ciò: «l'atto stesso non può essere ritenuto obbligatoriamente impugnabile».

Tale orientamento è stato confermato dalle sentenze della Suprema Corte n. 11929/2014 e n. 16183/2014 dove è stato ribadito che l'impugnazione del rifiuto è mera una facoltà per il contribuente e non impedisce la successiva proponibilità del ricorso per ottenere la disapplicazione della disciplina deteriore.

Il diniego di disapplicazione comprenderebbe, secondo tale tesi, una pretesa 'definita' da parte dell'amministrazione finanziaria e quindi sarebbe impugnabile *ex art. 19* proprio perché conterrebbe la suddetta pretesa. Infatti la Suprema Corte sostiene che sono impugnabili innanzi al giudice tributario tutti quelli atti che contengono una richiesta completa, definitiva, nei confronti del contribuente²¹³, in questo modo non ci sarebbe più la necessità di ricondurre il rifiuto di disapplicazione al diniego di agevolazione o ad uno degli atti tipici previsti *ex art. 19* D.lgs. 546/1992.

²¹³ Si veda la giurisprudenza relativa alla facoltà di impugnare gli avvisi bonari *ex art. 36-bis* e *36-ter* D.P.R. 600/1973

Inoltre, evidenzia la Cassazione nella sentenza n. 16183/2014 che l'impugnazione del sovraindicato diniego è soltanto facoltativa perché: «al contribuente è sempre consentito fornire in giudizio la prova delle condizioni che consentono di superare la presunzione poste dalla legge a suo danno»²¹⁴.

La tesi della facoltatività di impugnare l'diniego di disapplicazione, con il D.lgs. n. 156/2015, è stata recepita dal legislatore.

Infatti l'art 4 del D.lgs n.156/2015 prevede espressamente la possibilità per l'ente non operativo di procedere all'impugnazione del rifiuto, fermo restando la possibilità di impugnare l'atto impositivo susseguente.

Il legislatore, quindi, è intervenuto, nel complesso dibattito sul tema, per sistematizzare gli aspetti più problematici dell'interpello disapplicativo e per dare, finalmente, una risposta chiara che fugasse i dubbi interpretativi sull'argomento.

²¹⁴ Tale tesi è sostenuta anche da alcuni autori V.: F. Pistolesi, *La non obbligatorietà dell'interpello disapplicativo*, in *Corr. Trib.* 38, 2014, 2932. L'interpello disapplicativo, sostiene l'autore, è un atto che ha la funzione indirizzare il contribuente e non ha, invece, una efficacia imperativa, perché è preliminare all'esercizio di un'ulteriore amministrativa. Deve quindi essere ammessa la facoltà e non l'obbligatorietà per il contribuente di impugnare il rifiuto relativo all'interpello disapplicativo proposto.

CONCLUSIONI

Questo lavoro nasce con l'intento di mostrare il legame tra diritto civile e diritto tributario nella disciplina delle società di mero godimento.

La sostanziale diversità dei rimedi e delle normative, infatti, probabilmente non riesce a recidere il rapporto, che potrebbe addirittura essere definito di osmosi, tra queste due branche del diritto nella materia in esame.

Durante l'approccio con la materia fu chiaro il collegamento tra la disciplina tributaria del test di operatività e l'art. 2248 del codice civile soprattutto se si fa riferimento al caso tipico di società di comodo, ovvero una persona fisica proprietaria di numerose unità immobiliari che costituisce una società di capitali al solo fine di evitare la progressività dell'imposta sui redditi derivanti dalla riscossione dei canoni di locazione: orbene, in questa ipotesi la soluzione data dalla disciplina tributaria potrebbe essere diversa da quella prevista dalle norme del codice civile, anche perché, tra le cause di esclusione automatica del test di operatività²¹⁵, vi è il caso in cui la società impiega almeno 10 dipendenti. Dunque, la mente corse subito al 'caso elusivo' e cioè all'ipotesi, tranquillamente ipotizzabile, di una società immobiliare di comodo che ha 10 dipendenti (ad es. 10 custodi di 10 stabili destinati ad essere locati).

²¹⁵ V. *supra* Cap. III

Proprio dalla discrasia tra la norma civilistica e quella tributaria partì l'idea di approfondire il tema per tentare un'analisi comparata delle due discipline e cercare di comprenderne le analogie e le differenze.

Apparve palese, però, che la sostanziale diversità tra le due discipline avrebbe potuto trovare un'elaborazione più compiuta solo attraverso un'analisi dei principi costituzionali in materia tributaria (ma anche in tema di proprietà), affinché si potesse comprendere meglio la *ratio* delle norme sulla società di comodo.

La legge 724/1994 venne introdotta, infatti, per disincentivare l'uso della società come un guscio vuoto, finalizzato all'intestazione di beni destinati a produrre una rendita per i soci. Per realizzare tale finalità il legislatore tributario ha scelto di predisporre un test di operatività basato su indici di redditività, identificando come non operative quelle società che non rispettano i limiti previsti dalla normativa stessa, la quale prescrive il raffronto tra ricavi effettivi, incrementi delle rimanenze, proventi effettivi ed il valore dei ricavi presunti, ottenuto applicando determinati coefficienti a specifici beni patrimoniali.

La *ratio* della disciplina civilistica dell'art. 2248 c.c. è ben diversa perché, come tutte le norme del codice civile, la sua funzione è essenzialmente logico-sistematica, ovvero il legislatore del 1942 l'ha introdotta per distinguere concettualmente lo statuto della società e dell'imprenditore, dalla comunione, che, come noto, è un istituto giuridico destinato a regolare i diritti reali.

Una volta acclarata la diversa *ratio* tra le due discipline, si è cercato di verificare se la normativa tributaria riesce concretamente a realizzare, da sola, le finalità per le quali è stata introdotta. Per fare ciò sono stati analizzati, sotto questa prospettiva, gli artt. 53, 41, 42 e 3 comma 2° Cost., al fine di verificare soprattutto se il principio di

capacità contributiva risulti pienamente rispettato dalla legge 724/1994.

Nel testo, infatti, si evidenzia che il criterio ragionieristico del test di operatività non sempre è aderente agli obiettivi che si pone, ovvero in talune circostanze l'applicazione matematica del test comporterà un trattamento deteriore per enti che svolgono un'attività economica ma versano in difficoltà economiche; invece potrebbero risultare operativi enti che abusano dell'istituto societario e lo sfruttano per realizzare un risparmio di imposta illecito, come nell'esempio dei 10 custodi, dipendenti della società immobiliare di comodo.

Quindi potrebbe ipotizzarsi *de iure condendo* che la rigidità numerica della disciplina tributaria possa trovare un'attenuazione proprio attraverso l'applicazione di altri istituti giuridici, anche civilistici, come l'abuso del diritto, che, d'altronde, è un altro argomento *borderline* tra diritto civile e diritto tributario.

Su questo ragionamento si è poi innestata la legge delega di riforma del sistema fiscale n.23/2014 che ha previsto, all'art. 12 comma 1° lettera *d*), la razionalizzazione, la revisione e la riscrittura della normativa in materia di società di comodo, ma tale delega rappresenta un'occasione persa perché non è stata esercitata dal Governo. Nel contempo, però, il legislatore delegato è intervenuto riformando la disciplina dell'abuso del diritto con il D.lgs. 181/2015.

Nel presente lavoro si è cercato di evidenziare le analogie e le differenze tra l'abuso di diritto in diritto civile e l'utilizzo che questo istituto giuridico ha avuto in diritto tributario, ipotizzando di utilizzare tale strumento per dare una soluzione adeguata ai casi di società di comodo nei quali l'applicazione del test di operatività, lungi dall'essere risolutivo, potrebbe essere considerato quasi fuorviante. In

questo modo anche una società operativa potrebbe essere considerata uno strumento per eludere le imposte.

La novella legislativa del 2015 però sembrerebbe togliere ogni velleità alla tesi proposta perché, come si è detto, il nuovo art. 10-*bis* della legge 212/2000 prevede espressamente che la clausola antielusiva generale non si applica in presenza di specifiche discipline antielusive. È controversa la portata di tale disposto normativo, ma laddove venisse interpretato in maniera estensiva, porterebbe ad escludere categoricamente che la normativa antiabusiva possa essere applicata alle società di comodo. Se così fosse, allora, sarebbe auspicabile un intervento del legislatore che cercasse di alleviare i rigori del test di operatività e contemporaneamente rendesse possibile un'indagine puntuale volta a ricostruzione della concreta attività svolta dall'ente.

Infatti, se è vero che la disciplina rigorosa del test di operatività è compensata dalla possibilità per l'ente non operativo di presentare un'apposita istanza di interpello che, come scritto, è volto a chiedere la disapplicazione del test quando non è ravvisabile l'intento elusivo, ma da un lato non sempre l'interpretazione dell'amministrazione finanziaria di tale test è stata coerente con il diritto di difesa e in generale con le garanzie che il legislatore prescrive a tutela del contribuente e, dall'altro, tale rimedio non serve nei casi elusivi indicati. Anche se la normativa sull'interpello, che è stata trattata nell'ultima parte del lavoro, è stata riformata dal legislatore recentemente con il D.lgs. 156/2015 che ha contribuito a chiarire alcuni punti critici che erano oggetto di diatriba tra l'amministrazione finanziaria e i contribuenti, accogliendo i rilievi della giurisprudenza tributaria sul tema.

BIBLIOGRAFIA

- ABBAMONTE A., *Principi di diritto finanziario*, Napoli 1975, *passim*;
- AMATUCCI A., *Elusione fiscale e capacità contributiva*, in *Il Fisco*, n. 2/2009, 277;
- AMATUCCI Alberto., *Società e comunione*, Napoli, 1971, 47 ss.;
- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, *passim*.
- AMATUCCI A., *Le fondamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di San Tommaso d'Aquino*, in *Diritto e Pratica tributaria*, n. 3/2013, 477.
- ANDRIOLA M., *Cass., SS. UU., nn. 30055, 30056 e 30057 del 23 dicembre 2008 Abuso del diritto: necessità di un intervento legislativo o della Corte Costituzionale*, in *Il Fisco*, n. 14/2009;
- ARTINA R., *Il valore rivalutato degli immobili ai fini del test d'operatività*, in *Amministrazione & Finanza*, 2014, 6, 13;
- ASCARELLI T., *Il contratto plurilaterale*, in *Saggi giuridici*, Milano, 1949, 270 ss;
- ASCARELLI T., *Il contratto plurilaterale*, in *Studi in tema di contratti*, Milano, 1952, 97 ss;
- ATTARDI C., *Tutela giurisdizionale delle società di comodo: profili problematici*, in *Il Fisco*, n. 32/2007, 1-4732;
- AULETTA G., *Il contratto di società commerciale*, Milano, 1937, 150 ss;
- BASTIONI FERRARA F., *art. 53*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di Branca, Bologna, 1994;

- BEGHIN M., *Gli immobili nell'impresa e le imposte dirette*, in *Rass. trib.*, 2010, 4, 1013;
- BELLINI L., *Società di comodo: la norma a regime*, in *Corr. Trib.*, n. 19/1995, 1321;
- BIANCA M.C., *Diritto civile La proprietà*, vol. 6, Milano, 1999, 466 ss.;
- BIANCA M.C., *Diritto civile, Il contratto*, vol. 3, Milano, 2000, 55 ss;
- BIGIAMI W., *Il fallimento di soci sovrani, pluralità di imprenditori occulti, confusione di patrimoni*, in *Giur. It.*, 1954, I, 691;
- BIGIAMI W., *Imprese di finanziamento come surrogati del socio tiranno imprenditore occulto*, in *Giur. It.*, 1967, 49;
- BIGIAMI W., *L'imprenditore occulto*, Padova, 1954;
- BIGIAMI W., *Responsabilità illimitata del socio "tiranno"*, in *Foro It.*, 1960, I, 1180;
- BOIDI M., - GHISELLI F., *La nuova disciplina sulle società di (s)comodo*, in *Il Fisco*, n. 13/2007, 1833;
- BORIA P., *L'antisovrano*, 2004, Torino, 42-43;
- BOSI P., *Lezioni di scienza delle finanze*, Bologna, 2012, *passim*;
- BRACCINI R., *Le società di comodo nella recente legislazione tributaria*, in *Riv. Soc.*, 1985, 1126 ss.;
- BRANCA G., *Comunione. Condominio negli edifici* in *Comm. Scialoja e Branca*, 1982;
- BUONOCORE V., *Le società*, Torino, 2005, 107 ss;
- CAFFE' F., *Un'esperienza di apprendistato con il servire*, in *Donato Minichella testimonianze e studi sulla Banca d'Italia*, Roma-Bari, 1986;

- CALLIPO S., *Le società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 5/1995, 1170 ss;
- CAMPOBASSO G. F., *Diritto commerciale-Diritto delle società*, Torino, 1992, 10 e ss;
- CAPOLUPO S., *Società di comodo. Potere di accertamento e prova contraria*, in *Il Fisco*, n. 9/2007, 1211;
- CAPOLUPO S., *Elusione ed abuso del diritto*, in *Il Fisco*, n. 42/2007, 1-6073;
- CARINGELLA F., *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2015;
- CARPENTIERI L., *L'ordinamento tributario tra abuso ed incertezza del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 12/2008, I, 1053;
- CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2014;
- CIAN M., *Società di mero godimento tra azione in simulazione e Durchgriff*, in *Giur. Comm.*, 1997, II, 443 ss.;
- CICU A., *Simulazione di società commerciali*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1936, II, 141 e ss.;
- CONTE R., *Il criterio di ragionevolezza nel sindacato costituzionale di norme processualistiche*, in AA.VV., *Diritto processuale civile e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006;
- COSTI R., *Considerazioni critiche sull'art. 1 del progetto*, in *La riforma delle società di capitali in Italia: studi e dibattiti, atti di Convegno internazionale di studio sulla riforma delle le società per azione*, a cura di G. Fenghi - A. SantaMaria, Milano, 1968, 569;
- COTTINO G., *Diritto commerciale*, Padova, 1987, vol. I, 10 ss;
- D'ALESSANDRO F., *Contratto sociale simulato e "superamento" della personalità giuridica in una sentenza della Corte Suprema*, in *Giust. Civ.*, 1989, I, 1202;
- D'ANGELO G., *"Il nuovo regime fiscale della concessione in*

godimento di beni di impresa a soci e familiari", in *Rass. trib.* n. 4/2013, 788;

DAMIANI M.-MARRONE F., *Società non operative e determinazione della ricchezza*, in *Dialoghi tributari*, 3/2014, 262;

DAMIANI M., *L'irrazionale disciplina sulle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n.39/2013, 3113;

DAMIANI M., *Società di comodo e perdite sistematiche: l'abuso del diritto risolve le possibili discriminazioni*, in *Corr.trib.*, n.12/2014, 929;

DAMIANI M., *L'impugnativa del rigetto dell'interpello disapplicativo alla luce della nuova disciplina*, in *Riv. Giur. Trib.*, 12/2015, 992;

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, 95 ss.;

DEL FEDERICO L., *Rimborso della così detta "tassa sulle società" e declino della giurisdizione condizionata*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, II, 1065;

DEOTTO D., *I limiti alla verifica di operatività*, in "Il sole 24 ore", del 6 maggio 2007;

DEOTTO D., *Senza abuso della persona giuridica la disciplina delle società di comodo non trova applicazione*, in *Corriere tributario*, n.24/2012, 1852;

DE RUGGIERO G., *Storia del liberalismo europeo*, Bari, 1925, *passim*;

DE TOCQUIVILLE A., *Democrazia in America*, Torino, 2007, 15;

DI SABATO F., *Manuale delle società*, Torino, 1990, 24;

FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008;

FALSITTA G., *"Il doppio concetto di capacità contributiva"*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 890 ss.

- FALSITTA G., *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone- C. Berliri, Napoli, 2006, 105 ss.;
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 426 ss.;
- FEDELE A., *Diritto tributario (principi)* in *Annali dell'enciclopedia del diritto*, II, Milano, 2009;
- FEDELE A., *Art. 23*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, Bologna, 1994, 103 ss.;
- FERRANTI G., *Cause di disapplicazione della disciplina sulle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n. 17/2007, 1363;
- FERRANTI G., *Società di comodo e beni ai soci: i chiarimenti di Assonime*, in *Corr. Trib.*, n. 27/2013, 2119;
- FERRANTI G., *La revisione della disciplina delle società di comodo e dei beni in godimento ai soci*, in "il Fisco" n. 20/2014, 1911;
- FERRANTI G., *Le società di comodo*, Milano, 2013;
- FERRARA F., *Della simulazione dei negozi giuridici*, Roma, 1922, 90 ss.;
- FERRARA jrF. - CORSI F., *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1987, 178 ss.;
- FERRI G., *Delle società, artt. 2247-2343*, in *Comm. del cod. civ.*, a cura di A. SCIALOJA-G. BRANCA, 1971, sub art. 2248, 58;
- FERRI G., *Disarmonie della legge di armonizzazione*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1970, I, 168 e ss.;
- FERRI G., *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 1955, 129;
- FERRI G., *voce Contratto plurilaterale*, in *Noviss. Dig. It.*, IV, 1959, n. 3, 680;

- FIorentino S. - Lombardi O., *L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della cassazione: da nomofilachia a nomogenesi*, in *Innovazione e Diritto*, 2/2009, 49-60.
- Gaffuri G., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, 2006, 33 ss.;
- Gaiani L., *Immobili e disciplina delle società di comodo: problematiche del test d'operatività*, in *Fisco* (II), 2014, 22, 2143;
- Galgano F., *L'abuso della personalità giuridica nella giurisprudenza di merito (e negli obiter dicta della Cassazione)*, in *Contr. e Impr.*, 1987, 365 e ss; 262
- Galgano F., *Diritto commerciale. Le società*, Bologna, 2012, 5 e ss;
- Galgano F., *La società e lo schermo della personalità giuridica*, in *Contr. impr.*, 1983, I, 12 ss.;
- Galgano F., *Le società in generale*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, Napoli, 2007, 70 ss.;
- Galgano F., *Persona giuridica*, in *Digesto IV, sezione civile*, 1995, 392 ss.;
- Galgano F., *Società (dir. priv.)*, in *Enc. Del Diritto*, XLII, 1990, 881;
- Gallo F., *Brevi spunti in tema di elusione fiscale e di frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, 17;
- Gallo F. "Diseguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività", in *Rass. Trib.*, 2/2012, 287ss;
- Gallo F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale nella prospettiva dell'unificazione europea*, in *Corr. Trib.* n. 1/2014, 1;

- GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rassegna tributaria*, 6/2015, 1315 ss;
- GALLO F., *Uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012;
- GRAZIANI A., *Diritto delle società*, Napoli, 1963, 220 e ss.;
- GRECO P., *le società di comodo ed il negozio indiretto*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1932, I, 761;
- INZITARI B., *La vulnerabile persona giuridica*, in *Contr. e Impr.*, 1985, 679 ss.;
- IOZZELLI E., *Spa simulata e comunione dissimulata*, in *Giur. Comm.*, 1988, II, 500 ss.;
- IZZO B. – MIELE L., *Il nuovo regime delle perdite nel consolidato, nella trasparenza e nelle società di comodo*, in *Corr. trib.*, 2011, 34, 281;
- LUCARIELLO C., *Tutela giurisdizionale differita o negata per le società di comodo*, in " *Il Fisco* n. 13/2007, 1845;
- LUPI R., *Le società di comodo come disciplina antievasiva* in *Dialoghi Dir. Trib.*, 9/2006, 1097 ss.;
- MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 78 ss;
- MARASA' G., *Comunione di mero godimento in forma di s.p.a.*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1989, II, 173;
- MARASA' G., *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984;
- MARASA' G., *Le società*, Milano, 2000, 567 ss;
- MESSINEO F., *Il contratto in genere*, Milano 1968, I, 636;
- MESSINEO F., *Studi di diritto delle società*, Milano, 1958, 15 e ss;
- MESSINEO F., *voce Contratto plurilaterale*, in *Enc. del dir.*, X, 1962,

- n. 17, 159;
- MIELE L., *Non operative con test omogeneo*, in *Il sole 24 ore* dell'8 maggio 2007;
- MIELE L., *Società di comodo: il test di operatività con qualche certezza in più*, in *Corr. Trib.*, n. 21/2007, 1683;
- MINERVINI G., *L'evoluzione del concetto di impresa*, in *Riv. Soc.*, 1976, 496 ss;
- MISCALI M., *Brevi considerazioni intorno alla strumentalità degli immobili posseduti da società immobiliari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1981, I, 873 e ss;
- PALMIERI G., *Simulazione e nuova disciplina della nullità delle s.p.a.*, in *Giur. Comm.*, 1991, I, 75;
- PATTI S., voce *Abuso del diritto*, in *Dig. Disc. Priv.*, I, Torino, 1987;
- PAVONE LA ROSA A., *Il controllo degli atti societari per l'iscrizione nel registro delle imprese*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2001, II, 181;
- PAVONE LA ROSA A., *La teoria dell'imprenditore occulto nell'opera di Walter Bigiavi*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1967, I, 623;
- PEROZZI S., *Saggio critico della teoria della comproprietà*, in *scritti giuridici*, I. Milano, 1948, 550.
- PERRONE L., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1982, I, 79 e ss.;
- PERRONE L., *Le società immobiliari: profili tributari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, I, 839 e ss.;
- PESCATORE G., *Attività e comunione nelle strutture societarie*, Milano, 1974, 31 e ss.;
- PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 87 ss.;
- PISTOLESI F., *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle*

- società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n. 37/2007, 2987 ss.;
- PISTOLESI F., *La non obbligatorietà dell'interpello disapplicativo*, in *Corr. Trib.*, n.38/2014, 2932;
- PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, 54;
- PIZZONIA G., *La nuova disciplina sulle società non operative in vigore dal 2006*, in *Boll. Trib.* n. 4/2007, 329 ss.;
- PRESTI G. - RESCIGNO M., *Corso di diritto commerciale*, Bologna, 2007, 332 e ss;
- PROVAGGI G. – MACARIO E., *Novità e conferme sulle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, n. 35/2006, 2759;
- PUGLIATTI S., *La proprietà nel nuovo diritto*, Milano 1964, 168;
- PUGLIESE P., *La simulazione nei negozi giuridici*, Padova, 1938;
- RODOTA' S., *Il terribile diritto-Studi sulla proprietà privata*, Bologna, 1981;
- ROLLI R., *La proprietà come diritto dell'uomo?*, in *Contratto e Impresa*, 4-5/2011, 1014 ss;
- RUSSO P., *Processo tributario*, in "*Enc. Dir.*", XXXVI, 198, 771;
- SACCO R., *L'esercizio e l'abuso del diritto*, in AlpaG.-Graziadei M.-GuarneriA.-MatteiU.-MonateriP.G.-SaccoR., *Il diritto soggettivo*, Torino, 2001, 373;
- SALAFIA V., *E' ammissibile la simulazione delle società di capitali?*, in *Giur. Comm.*, 1998, II, 193;
- SANDULLI. M.A., *Due aspetti della recente riforma al titolo V della Costituzione*, in *Rass. parl.*, 2001, 949;
- SANTINI G., *Tramonto dello scopo lucrativo nella società di capitali*, in *Riv. Dir. Civ.* 1973, I, 151 e ss;

- SANTORO PASSARELLI V., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1964;
- SCHIAVOLIN R., *Considerazioni di ordine sistematico sul regime delle società di comodo*, in AA.VV., *Le società di comodo*, a cura di TOSI L., Padova, 2008, 71 ss.;
- SCIUTO M., *La «mancanza dell'atto costitutivo» di società per azioni*, Padova, 2000, 230 ss.;
- SERICK R., *Forma e realtà della persona giuridica*, (trad. it. Di M. VITALE), Milano, 1966, 269;
- SERRANO' M.V., *Ancora sull'impugnabilità del diniego di disapplicazione di norme antielusive sulla base di una dubbia equipollenza con il diniego di agevolazioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 1, 2-117;
- SMALDINI C. G., *Le società di comodo, accertamento e difesa del contribuente*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2008;
- SPADA P., *La tipicità delle società*, Padova, 1974, 201 ss.;
- SRAFFA A. - BONFANTE P., *Società anonime in fraudem legis?*, in *Riv. Dir. Comm.* 1922, I, 651 ss.;
- STOLFI G., *Rilievi in tema di società fittizie*, in *Studi di diritto privato*, Milano, 1980, 637;
- STEVANATO D., *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, n. 2/2005, 351 ss.;
- STEVANATO D.-VOLTOLINA M., *Società di comodo, interpello disapplicativo e impugnazione del diniego*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2012, 1, 41;
- STEVANATO D., *Elusione fiscale e abuso delle forme giuridiche. Anatomia di un equivoco*, in *Diritto e pratica tributaria*, 5/2015, 10695;
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Torino 2006, 72-73;

- TESAURO F., *Le società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 22/1995, 10;
- TIPKE K., *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, *Atti della seconda sessione del seminario di etica e democrazia fiscale, Institut International "J. Maritain"*, in allegato a "*Il Fisco*", n. 8 del 22 febbraio 1999;
- TOSI L., *Relazione introduttiva: la disciplina delle società di comodo*, in *Le società di comodo*, a cura di L. TOSI, Padova, 2008;
- TUNDO F., *Impugnabile il diniego di disapplicazione delle norme antielusive?*, in *Corr. trib.*, 2011, 11, 1701;
- VASAPOLLI G.-VASAPOLLI A., *Dal bilancio d'esercizio al reddito d'impresa*, 2015, Milano, 579;
- VERDE G., *Frode alla legge e fisco: uno spunto da una recente sentenza delle sez. un. della Cassazione in tema di applicabilità dell'art. 1344 c.c.*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, II, 83 ss;
- VITALE L., *L'abuso del diritto quale nuovo principio antielusione dell'ordinamento tributario*, in *Il Fisco*, n. 44/2008, 1-7901;
- WEILER H.H., *Diritti umani, costituzionalismo e integrazione: iconografia e feticismo*, in *Quaderni costituzionali*, 2002, 533;
- ZANETTI E., *Obblighi e adempimenti delle società di comodo*, in *Il Fisco*, n. 14,2008, 2-2603;
- ZIZZO G., *L'abuso del diritto tra incertezze della delega e raccomandazioni europee*, in "*Corriere Tributario*", n. 39/2014, 2997;
- ZORZI N., *Abuso della personalità giuridica, tecniche sanzionatorie a confronto*, Padova, 2002, 137 ss.;
- ZORZI N., *Il superamento della personalità giuridica nella giurisprudenza di merito*, in *Contr. e impr.*, 1994, 1062 ss.;